

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO

CUSTEIO E PRECIFICAÇÃO NO CICLO DE VIDA DAS EMPRESAS

ROGÉRIO GOULART JÚNIOR

Dissertação submetida à Universidade Federal de
Santa Catarina para a obtenção do Grau de Mestre
em Engenharia.

Orientador: Antônio Diomário de Queiroz, Dr.
Área de Concentração: Gestão de Negócios

FLORIANÓPOLIS, JULHO DE 2000.

CUSTEIO E PRECIFICAÇÃO NO CICLO DE VIDA DAS EMPRESAS

ROGÉRIO GOULART JÚNIOR

Esta Dissertação foi julgada adequada para a obtenção do Título de
MESTRE EM ENGENHARIA
Especialidade em Engenharia de Produção e aprovada em sua forma final pelo Programa de
Pós-Graduação em Engenharia de Produção.

COORDENADOR DO PROGRAMA

Prof. Ricardo Miranda Barcia, Dr.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Antônio Diomário de Queiroz, Dr.
(Orientador)

Prof. Antonio Cezar Bornia, Dr.

Prof. Nelson Casarotto Filho, Dr.

José Ferreira de Macedo, M.Eng.

*“O progresso econômico e social só se justifica
pela quantidade de benefícios que espalha por
todos os indivíduos e pelas contribuições que traz
ao bem comum.”*

(Getúlio Vargas)

Agradecimentos

Agradeço em especial aos meus pais, Rogério e Marilza, pelo amor, carinho, apoio e incentivo que sempre me proporcionaram;

à minha irmã, Chrystianne, pelo carinho, apoio e ajuda que sempre demonstrou;

à minha namorada, Juliane, pelo amor, carinho, compreensão e ajuda no desenvolvimento deste trabalho;

ao meu orientador, Prof. Dr. Antônio Diomário de Queiroz, pela compreensão, ajuda e atenção oferecida durante a elaboração deste trabalho;

às cinco empresas catarinenses, nas pessoas de seus entrevistados e de todos que deram apoio e colaboração para que o estudo de casos fosse realizado;

à Biblioteca Central da UFSC e ao Núcleo de Processamento de Dados, principalmente ao Setor de Referência e Acesso Doméstico, pela ajuda na obtenção de informações bibliográficas para o trabalho;

aos professores, colegas e amigos, que de alguma forma, contribuíram para a realização desta Dissertação, gostaria de expressar minha gratidão.

Sumário

Lista de Figuras.....	iv
Lista de Tabelas.....	v
Lista de Anexos.....	vi
Resumo.....	vii
Abstract.....	viii

Capítulo 1 - Introdução

1.1 Problemática.....	1
1.2 Objetivos	
1.2.1 Geral.....	2

1.2.2 Específico.....	2
1.3 Metodologia.....	2
1.4 Estrutura.....	3
1.5 Limitações.....	4

Capítulo 2 - Ciclo de Vida das Empresas

2.1 Aspectos Gerais.....	5
2.2 Teoria Organizacional.....	6
2.3 Teoria dos Ciclos Econômicos.....	7
2.4 Modelos Cíclicos Empresariais.....	10
2.4.1 Os Modelos.....	10
2.4.2 Ciclo de Adizes.....	10
2.4.3 Ciclo de Macedo.....	15
2.4.4 Ciclo de Kaufmann.....	18
2.5 Ciclo Teórico Proposto.....	20
2.5.1 As Variáveis Consideradas.....	20
2.5.1.1 Poder.....	20
2.5.1.2 Sistemas de Informações.....	20
2.5.1.3 Planejamento.....	21
2.5.1.4 Controle.....	21
2.5.1.5 Qualidade.....	22
2.5.1.6 Processo Produtivo.....	22
2.5.2 Ciclo de Vida das Empresas no Quadro de Referência.....	23

Capítulo 3 - Processo de Custeio

3.1 Aspectos Gerais.....	26
3.2 Gestão dos Custos.....	27
3.3 Processo de Custeio.....	32
3.3.1 O Custeio.....	32
3.3.2 Sistemas de Custeio.....	32
3.3.3 Formas de Custeamento.....	34
3.3.4 Métodos de Custeio.....	38
3.4 Custeio no Quadro de Referência.....	43

Capítulo 4 - Processo de Precificação

4.1 Aspectos Gerais.....	46
--------------------------	----

4.2 Formação de Preços.....	50
4.3 Processo de Precificação.....	53
4.3.1 O Preço.....	53
4.3.2 Métodos de Precificação.....	54
4.3.3 Políticas de Preços.....	56
4.4 Precificação no Quadro de Referência.....	57

Capítulo 5 - Estudo de Casos Múltiplos

5.1 Metodologia Qualitativa de Pesquisa.....	61
5.2 Estudo na Empresa 1.....	63
5.2.1 Gestão da Empresa.....	63
5.2.1 Fatores de Sucesso no Ciclo de Vida.....	64
5.3 Estudo na Empresa 2.....	67
5.3.1 Gestão da Empresa.....	67
5.3.1 Fatores de Sucesso no Ciclo de Vida.....	68
5.4 Estudo na Empresa 3.....	70
5.4.1 Gestão da Empresa.....	71
5.4.1 Fatores de Sucesso no Ciclo de Vida.....	72
5.5 Estudo na Empresa 4.....	75
5.5.1 Gestão da Empresa.....	75
5.5.1 Fatores de Sucesso no Ciclo de Vida.....	76
5.6 Estudo na Empresa 5.....	79
5.6.1 Gestão da Empresa.....	79
5.6.1 Fatores de Sucesso no Ciclo de Vida.....	81
5.7 Análise do Resultado Obtido.....	84

Capítulo 6 - Conclusões

6.1 Considerações Finais.....	85
6.2 Recomendações.....	86

Bibliografia

Referências Bibliográficas.....	88
Bibliografia Pesquisada.....	90

Anexos.....	93
--------------------	-----------

Lista de Figuras

Figura 1 - Ciclo de Vida das Organizações de Adizes.....	11
Figura 2 - Ciclo de Vida das Organizações de Macedo.....	15
Figura 3 - Ciclo de Desenvolvimento das Organizações de Kaufmann.....	18
Figura 4 - Metas de Desempenho no Ciclo de Vida das Empresas.....	23
Figura 5 - Sistemas de Custeio	34
Figura 6 - Formas de Custeamento.....	38
Figura 7 - Métodos de Custeio.....	42
Figura 8 - Processo de Custeio.....	43
Figura 9 - Métodos de Precificação.....	56

Lista de Tabelas

Tabela 1 - Evolução das Fases do Ciclo de Adizes.....	14
Tabela 2 - Evolução das Fases do Ciclo de Macedo.....	18
Tabela 3 - Evolução das Fases do Ciclo de Kaufmann.....	20
Tabela 4 - 1º Parte do Quadro de Referência.....	25
Tabela 5 - 2º Parte do Quadro de Referência.....	45
Tabela 6 - Quadro de Referência.....	60
Tabela 7 - Quadro de Referência da Empresa 1.....	66
Tabela 8 - Quadro de Referência da Empresa 2.....	70
Tabela 9 - Quadro de Referência da Empresa 3.....	74
Tabela 10 - Quadro de Referência da Empresa 4.....	78
Tabela 11 - Quadro de Referência da Empresa 5.....	83

Lista de Anexos

Anexo 1.1 - Ativo, Passivo e DRE da Empresa 1.....	94
Anexo 1.2 - Ativo, Passivo e DRE do Setor de Plástico.....	95
Anexo 2.1 - Ativo, Passivo e DRE da Empresa 2.....	96
Anexo 2.2 - Ativo, Passivo e DRE do Setor Eletro-Eletrônico e de Comunicação.....	97
Anexo 3.1 - Ativo, Passivo e DRE da Empresa 3.....	98
Anexo 3.2 - Ativo, Passivo e DRE do Setor Eletro-Eletrônico e de Comunicação.....	99
Anexo 4.1 - Ativo, Passivo e DRE da Empresa 4.....	100
Anexo 4.2 - Ativo, Passivo e DRE do Setor Alimentício.....	101
Anexo 5.1 - Ativo, Passivo e DRE da Empresa 5.....	102
Anexo 5.2 - Ativo, Passivo e DRE do Setor Metalúrgico.....	103
Anexo 6.1 - Questionário.....	104

Resumo

O aumento da competitividade nos mercados tem ocasionado mudanças na gestão das empresas, que determinam a necessidade de melhora nos produtos através de custos mais baixos, processos mais velozes e com maior qualidade. Como consequência, forçam as empresas a controlar os custos, diminuindo as perdas e desperdícios, com conhecimento mais preciso dos custos realmente embutidos em cada produto. Assim, torna-se importante a aplicação de sistemas de custeio que proporcionem melhor compreensão dos custos dos produtos, suas perdas e desperdícios; e ainda métodos de precificação que reflitam as necessidades sentidas no mercado. Nesta dissertação demonstra-se, durante as diversas fases do ciclo de vida das empresas, como são utilizados os diversos sistemas de custeio e precificação como fatores chave de sucesso. Um estudo de múltiplos casos em cinco empresas é apresentado, confirmando como o domínio dos processos de custeio e precificação e a oportunidade de seu uso é condizente com a estrutura interna dessas organizações e determinante para a estratégia dos negócios.

Palavras Chave: Gestão dos Custos - Formação de Preços - Ciclo de Vida das Empresas

Abstract

The increase competition in the market has caused enterprises management changes, that determine the improvement necessity in the products through low costs, quickest process and with quality. Herewith, the firms control the costs, diminish the losses and waste, with greater knowledge of the fact cost that the products contain. Thus, is important the costing system application and pricing methods that show them loss, waste and needs feel in the market. This dissertation demonstrate, within phases of organization life cycle, how the practice of the costing and pricing system return outcome key-factors. So, it was done a multiple cases study in five enterprises to confirm that dominion and practice of the costing and pricing process drive the organization internal structure, establishing the business strategy.

Key Words: Cost Management - Pricing Strategies - Organization Life Cycle

Capítulo 1

Introdução

Neste capítulo é apresentada a problemática na qual se expõe o problema que originou o tema estudado neste trabalho; os objetivos, ou seja, o que se pretende analisar nesta dissertação; a metodologia empregada, onde o pesquisador parte de um quadro de referência com hipóteses iniciais que serão consideradas nos resultados encontrados no estudo de casos múltiplos; a estrutura da dissertação, que descreve sucintamente os assuntos abordados em cada capítulo; e as limitações consideradas na execução deste trabalho.

1.1 Problemática

Com a globalização dos mercados as empresas passaram a sofrer maior concorrência, tendo que melhorar seus produtos através de custos mais baixos, processos mais velozes e com maior qualidade.

Essas mudanças forçaram as empresas a controlar os custos, diminuindo as perdas e desperdícios, com conhecimento mais preciso dos custos realmente embutidos em cada produto. Assim, torna-se importante a aplicação de sistemas de custeio que proporcionem melhor compreensão dos custos dos produtos, suas perdas e desperdícios; e ainda métodos de precificação que reflitam as necessidades sentidas no mercado.

O conhecimento do estágio de cada empresa no ciclo de vida das organizações também é de suma importância para que as empresas possam aprimorar seus processos de

gestão, utilizando-se de fatores-chave de sucesso adequados ao nível global e operacional conforme as metas de desempenho pretendidas a cada fase.

Se a empresa conhece a sua posição no ciclo de vida, sabe assim quais as suas metas e fatores-chave de sucesso necessários para destacar-se no mercado. Tendo como suporte o conhecimento e a compreensão dos custos, preço, inovação, qualidade e tempo, ela conhece seus limites e oportunidades dentro do mercado.

1.2 Objetivos

1.2.1 Geral

Identificar os processos de custeio e de precificação utilizados pelas empresas nas várias fases do ciclo de vida, como fatores-chave de sucesso na gestão dos negócios

1.2.2 Específico

- Identificar os sistemas, formas e métodos de custeio e os métodos e políticas de formação de preços utilizados na gestão das empresas.
- Analisar a relação dos processos de custeio e precificação enquanto fatores-chave de sucesso, conforme as fases do ciclo de vida das empresas.
- Analisar cinco empresas pré-classificadas nas cinco fases do ciclo de vida das organizações, comparando a prática da gestão empresarial com o estudo teórico desenvolvido na dissertação.

1.3 Metodologia

A metodologia qualitativa de pesquisa, segundo Ludke (1996), é o estudo que se desenvolve numa situação natural, é rico em dados descritivos, apresenta um plano aberto e focaliza a realidade de forma complexa e contextualizada. Essa forma metodológica é seguida nesta dissertação com a obtenção de dados em pesquisas bibliográficas e aplicação de questionário sobre: o ciclo de vida das organizações; processos de custeio e de precificação; e

identificação dos fatores-chave no estudo teórico desenvolvido sob a forma de estudos de casos.

A fundamentação teórica sobre o estudo de caso, conforme Ludke (1996), destaca que na sua exploração existem questões e pontos críticos que vão sendo explicitados, reformulados ou abandonados na medida em que se mostrem mais ou menos relevantes, podendo ser originados no exame da literatura pertinente, observações ou especulações baseadas na experiência do pesquisador. Na importância de determinar os focos de investigação, não será possível explorar todos os ângulos do fenômeno num tempo limitado, sendo a seleção de aspectos mais relevantes crucial para atingir os propósitos do estudo de caso.

O resultado do uso da técnica da pesquisa bibliográfica e do levantamento de dados com entrevistas e aplicações de questionários será submetido ao método indutivo, para realização das identificações e análises sob a metodologia qualitativa de estudo de casos das empresas estudadas.

1.4 Estrutura

Introdução, Problemática e Metodologia: introdução geral, formulação do problema, objetivos e metodologia de pesquisa.

Ciclo de Vida das Empresas: fundamentação teórica e estudo dos conceitos fundamentais relacionados ao tema proposto.

Processo de Custeio: as formas, sistemas e métodos de custeio utilizados pelas empresas como fator-chave de sucesso no ciclo de vida das organizações.

Processo de Precificação : métodos e políticas de precificação utilizados pelas empresas como fatores-chave de sucesso no ciclo de vida das organizações.

Estudo de Casos Múltiplos: análise de cinco empresas identificando os fatores-chave de sucesso em seu ciclo de vida.

Conclusões: considerações finais do trabalho e recomendações sobre novas abordagens do tema.

Bibliografia: bibliografia referenciadas e pesquisadas.

1.5 Limitações

- Entre os fatores-chave de sucesso de Foster (1997), a qualidade, a inovação e o tempo não foram objeto de estudo, por serem amplamente estudados no programa de pós-graduação.
- As informações obtidas com entrevistas, aplicação de questionários e demonstrações financeiras são aceitas como verdadeiras, conforme a metodologia de estudo de casos múltiplos (Ludke, 1996).
- A análise econômico-financeira, com informações oriundas das demonstrações financeiras das empresas, não foi abordada devido ao período disponível de 1997-1998 ser considerado pouco representativo ao estudo e análise destes dados.

Capítulo 2

Ciclo de Vida das Empresas

Neste capítulo são abordados alguns aspectos sobre a economia globalizada e os ajustes das organizações para enfrentar o ambiente competitivo do mercado; a teoria organizacional e os enfoques sobre as mudanças sistêmicas; a teoria dos ciclos econômicos, analisando-se de forma agregada os modelos cíclicos das empresas; a análise dos modelos dos ciclos de Adizes, Macedo e Kaufmann; e a elaboração do ciclo de vida das empresas, desenvolvido nesta dissertação, através da análise do poder, dos sistemas de informação, do planejamento, do controle, da qualidade e do processo produtivo.

2.1 Aspectos Gerais

A globalização econômica abrange a internacionalização da produção com incrementos nos fluxos de investimentos estrangeiros diretos, havendo a necessidade por parte das empresas de reestruturação empresarial e absorção da tecnologia para sobrevivência no mercado.

O acirramento da competição com o incremento do comércio e desregulamentação financeira, determinado pela expansão dos fluxos comerciais e financeiros, torna a competitividade um fator prioritário para as organizações (Lacerda, 1998).

Neste cenário de mudanças, o conhecimento dos ciclos econômicos e empresariais determina o aprimoramento dos processos de gestão com a definição de fatores-chave de sucesso que podem ser utilizados pelas empresas para vencer em ambiente competitivo.

2.2 Teoria Organizacional

Como os organismos vivos, as organizações sociais podem ser observadas dentro de um ciclo de vida dividido em fases de nascimento, crescimento, maturidade, estabilidade e envelhecimento (Morgan, 1996). Para a manutenção da sobrevivência em cada ciclo de vida, dentre as formas sociais de organização, pode-se distinguir as organizações empresariais como as que satisfazem suas necessidades através de resultados obtidos pela acumulação de capital.

Os sistemas organizacionais podem ser analisados sob diferentes enfoques sociológicos, com visão mecanicista preocupada com objetivos, estruturas e eficiência interna evoluindo para a visão orgânica voltada para a sobrevivência, relações com o ambiente e eficácia da organização (Op.cit.).

Essa mudança de enfoque é caracterizada pelo maior grau de normatização burocrática, onde a eficiência produtiva, o forte controle e a pouca criatividade evoluem à eficácia pessoal, o pouco controle e a maior criatividade (Perrow, 1976). Com o ciclo de vida organizacional podem ser visualizados os vários ambientes onde as empresas se movimentam e são determinados os graus de coersividade e normatização, dentro da estrutura burocrática de Max Weber.

O ciclo de vida da organização é dinâmico, e essa dinâmica observa-se nas fases iniciais onde a empresa procura por maior controle burocrático, que quando alcançado, nas fases finais, torna-se seu maior problema. Ou seja, no início do ciclo a empresa é vista por seus gestores como um sistema fechado em busca de eficiência econômica, enquanto nas últimas fases do ciclo os gestores percebem que ela faz parte de um sistema aberto que incorpora a incerteza buscando a satisfação do ambiente (Thompson, 1977).

Com isso, as organizações empresariais enfrentam diferentes níveis de burocracia interna que mudam conforme o estágio cíclico em que elas se encontram. A sobrevivência depende das formas de adaptação de cada empresa conforme as condições impostas pelo mercado.

Essas alterações no ambiente externo despertaram o interesse para identificação de modelos que determinem as formas de estruturas administrativas e funcionais em cada estágio do ciclo de vida das empresas. Os ciclo econômicos determinam os resultados da evolução de cada empresa em setores de atividade econômicas diferentes, representando uma análise agregada desses ciclos empresariais dentro da conjuntura econômica de um ambiente externo.

2.3 Teoria dos Ciclos Econômicos

Um dos mais antigos escritos que narram a ocorrência de ciclos e sua análise com a finalidade de melhorar a condução de políticas organizacionais, prevenindo crises e depressões e provocando ou antecipando prosperidade, está no Torá e no Antigo Testamento da Bíblia (Gênesis 41, 1-36) que relatam sobre um faraó do Egito que sonhara com sete vacas gordas sendo devoradas por outras sete vacas magras e um hebreu chamado José interpretou-lhe que seriam sete anos de abundância seguidos de outros sete anos de miséria, relacionando que a falta da manutenção de investimentos na área agrícola no período determinado trariam escassez de alimentos que se agravaria afetando os demais setores e provocando posteriormente a revolta do povo egípcio.

A observação de fenômenos cíclicos sempre esteve ligada à cultura de diversos povos da antigüidade, modernos e contemporâneos influenciando governos, religiões, produções agrícolas, comércio, finanças entre outros.

As primeiras teorias que tentavam descrever o ciclo como um movimento periódico semelhante aos das ondas de luz e de som surgiram com o propósito de identificar fenômenos econômicos, que ocorreriam com as atividades econômicas. A ciência física já havia desenvolvido a teoria dos movimentos ondulatórios, enquanto os economistas tinham a preocupação em aprofundar estudos científicos sobre os ciclos econômicos identificando porque a produção e o emprego estariam sujeitos a leis semelhantes às das ondas eletromagnéticas (Simonsen & Cysne, 1995).

Uma das primeiras teorias sobre o ciclo econômico foi desenvolvida por Stanley Jevons, que inspirado nas manchas solares, concluiu que os ciclos de irradiação solar desencadeariam ciclos meteorológicos alternando as fases de boa e de má colheita na agricultura, ou as fase de vacas gordas seguida pela fase das vacas de magras dos escritos bíblicos (Jevons, 1987).

Os estudos posteriores analisavam os ciclos de forma agregada com uma visão macroeconômica coletando variáveis das diversas atividades econômicas e suas oscilações que interligadas em uma rede de oferta e procura, ou seja, fornecedores e clientes, canalizavam os efeitos econômicos de forma cíclica.

A teoria sobre os ciclos econômicos passou a ser uma análise descritiva das mudanças cumulativas pelas quais um conjunto de condições econômicas transformam-se em outro

conjunto. Embora os ciclos econômicos se apresentem periodicamente, década após década, cada novo ciclo exhibe suas peculiaridades. Entre os autores que ganharam destaques com suas pesquisas e publicações pode-se destacar Joseph Alois Schumpeter e Wesley Clair Mitchell.

A idéia fundamental de Schumpeter (1982) é que o investimento privado oscila a partir de inovações, distribuídas em eventos raros, carregando consigo ondas secundárias de imitadores. Assim a oferta de moeda se expande em fases de prosperidade e se contrai nas fases de recessão.

Para Schumpeter, as inovações são o centro dos ciclos econômicos. A explicação desses ciclos encontra-se nos efeitos repentinos da atividade de investimento de inovações que ocorrem na economia capitalista em espaços de tempos semelhantes.

Para Mitchell (1987), o elemento principal da teoria dos ciclos está na busca do lucro por parte das empresas, tornando-o fator controlador das atividades econômicas. Os fatores que afetam o lucro são os preços, o volume de vendas e a necessidade de dinheiro em caixa para pagamentos e obtenção de volume adequado de empréstimos e investimentos.

Segundo a teoria de Mitchell (Op.cit.), o ciclo econômico obtido das oscilações dos agregados macroeconômicos é composto por evoluções cíclicas em fases de recuperação, prosperidade, crise e depressão.

Na **fase de recuperação** ou acumulação para a prosperidade, começa a haver uma reativação das atividades econômicas com difusão das atividades, aumento da demanda de mercadorias e desenvolvimento de otimismo empresarial.

O aumento de preços propaga a acumulação de capital, aumentando-se os lucros e os preços das ações. Com isso ocorre maior investimento que expande e cria novas empresas e novas escalas tecnológicas, obtendo-se demanda de materiais, trabalho, equipamentos, descontos e empréstimos de longo-prazo.

Na **fase de prosperidade** os custos da atividade econômica aumentam ameaçando os lucros que forçam uma rápida ampliação dos equipamentos industriais, e a grande demanda ocasiona o aumento nos preços desses equipamentos.

Com a evolução cíclica ocorre escassez de capital no mercado de investimento, acarretando diminuição nos empréstimos que passam a apresentar restrições às encomendas de novas plantas.

Essa situação provoca tensão no mercado financeiro com demandas e ofertas de empréstimos de curto-prazo. O aumento das dificuldades financeiras e aumento de moeda

circulando na economia geram diminuições da eficiência da força de trabalho, com aumentos dos custos e taxas de retorno.

As perspectivas de lucro diminuem com o aumento dos custos em relação aos lucros, onde os preços permanecem constantes devido a alta na taxa de juros, desse modo a capacidade de produção culmina no subconsumo (ponto crítico) determinando declínio dos lucros em relação aos custos.

Na **fase de crise**, o avanço dos custos sobre o lucro provoca liquidações, que não podem ser compensadas pelos aumentos de preços de venda devido a taxa de capitalização dos lucros ser reduzida pela elevada taxa de juros. Com o aumento da incerteza ocorre diminuição nos preços que influencia a escassez monetária sobre a atividade econômica.

Com a reativação frustrada da atividade econômica entra-se na **fase de depressão**, onde o número de trabalhadores diminui provocando o desemprego e há retração da atividade econômica. O preço, o montante de poupança e a quantidade de moeda na economia sofrem diminuição.

Desse modo inicia-se a retomada da prosperidade, com reajustes nos custos diretos e indiretos provocando aumento no volume das atividades econômicas, propiciado pelo consumo total dos estoques da economia, obrigando o aumento na produção e compras, com crescimento da demanda e o fim das liquidações, iniciando outra fase de recuperação.

Pode-se observar que os elementos utilizados na teoria dos ciclos econômicos dependem de variáveis cíclicas de menores níveis de agregação, encontradas nos diversos setores econômicos formadas por outras variáveis microeconômicas encontradas nas empresas e organizações que compõem o sistema econômico em análise.

Desse modo os ciclos de vida de cada empresa formam e influenciam o ciclo econômico determinando limites e oportunidades que definem as preferências do mercado consumidor e produtivo. As empresas bem definidas nas fases do ciclo de vida das organizações minimizam os estágios de crise e depressão e maximizam os estágios de recuperação e prosperidade do ciclo econômico.

Visto que os ciclos econômicos afetam os rumos do mercado, as empresas devem se balizar pelas oscilações dos setores econômicos e antecipar ou acompanhar as suas flutuações conforme seu próprio ciclo de vida empresarial, para sobreviverem aos períodos críticos e proporcionarem períodos mais longos de prosperidade na economia.

2.4 Modelos Cíclicos Empresariais

2.4.1 Os Modelos

Nos modelos cíclicos as empresas definem as formas de controle da eficiência e eficácia, e ainda o grau de burocratização adotados, sendo mais coercitivos nas primeiras fases do ciclo de vida e mais normativos ao término do período. Desse modo as organizações apresentam domínio do ambiente externo e interno, através da compreensão das oscilações ocorridas nas atividades econômicas e as ocorridas na própria empresa.

Visando identificar os objetivos desta dissertação, foram desenvolvidos o estudo teórico e o estudo de casos, que definem as metas de desempenho, processo de custeio e precificação adequados a cada fase do ciclo de vida das empresas.

Dessa forma, os conceitos aplicados na dissertação foram fundamentados na análise de três modelos teóricos sobre os ciclos de vida das organizações: de Ichak Adizes, José Ferreira de Macedo e Luiz Kaufmann, que são abordados a seguir.

2.4.2 Ciclo de Adizes

No modelo de Adizes (1990) do ciclo de vida das organizações, para cada fase são definidas metas, comportamentos, lideranças e funções específicas. O autor divide o ciclo em cinco fases de crescimento e cinco de envelhecimento. Em cada uma delas há um tipo de controle em que as estratégias são modificadas ou redirecionadas em novos objetivos, novas metas, gerando resultados diferentes. Esse ciclo de vida é dinâmico, tanto que uma organização pode se encontrar predominantemente em uma das fases, porém parte dela em fase anterior e alguns processos já relacionados com a fase seguinte.

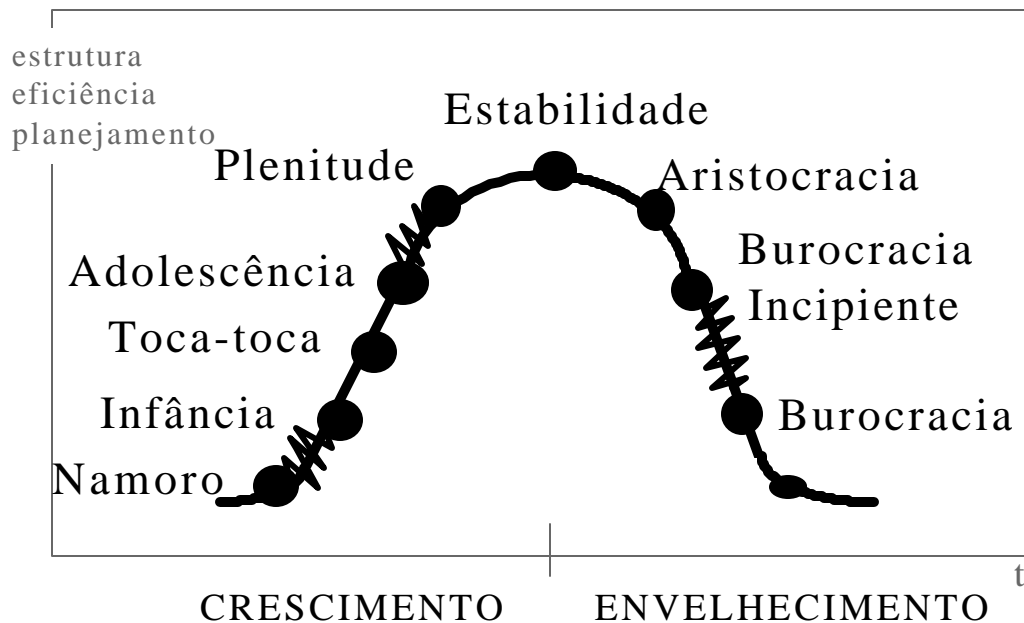
Para Adizes (Op.cit.), nesse modelo cíclico alternam-se quatro elementos do controle da gestão: o espírito **empreendedor**, onde o controle é centralizado baseado na confiança dos outros membros da empresa; o **administrador**, onde a gestão é centralizada e burocratizada; o **produtor**, onde o controle é descentralizado sendo definido por resultados a serem alcançados pelos níveis da empresa; e o **integrador**, onde a gestão é descentralizada com o controle formalizado e flexível no longo-prazo.

Desse modo, podem-se observar relações entre diferentes estratégias e responsabilidades definidas pelo controle. A alternância nos elementos de controle, em cada fase do ciclo de vida, indicam diferentes resultados.

Portanto, os dados obtidos pelo sistema de informação sobre as metas da empresa são úteis para direcionar os desvios ocorridos com a mudança no tipo de controle de gestão pelas diferentes formas de estratégia empresarial e responsabilidades de controle. “As metas determinísticas são aquelas metas que queremos maximizar; as restritivas são aquelas que não queremos transgredir” (Adizes, 1990, p.114). Com o auxílio da análise do modelo do ciclo de vida das empresas pode-se determinar essas metas conforme a fase em que a organização predomina.

No modelo de Adizes, as fases ao longo do ciclo de vida das organizações, estão distribuídas como mostra a seguir:

FIGURA 1- CICLO DE VIDA DAS ORGANIZAÇÕES DE ADIZES



Fonte: ADIZES (1990, p. 113)

Na **primeira fase do modelo ou namoro**, a empresa existe apenas como idéia, acontecem muitos debates e análises sobre os compromissos de atender as necessidades do mercado e o quanto de capital inicial deverá ser desembolsado para a fundação da empresa. Depois de fundada, a capacidade da organização em assumir riscos é diretamente proporcional ao compromisso assumido pelo fundador empreendedor, neste período.

Na segunda **fase de crescimento ou infância**, a meta de desempenho empresarial surge com a quantidade de dinheiro em caixa que a empresa apresenta. Ela precisa vender e por isso procura atender as necessidades do mercado em que está inserida.

“... Seus gerentes têm dificuldades em prever o futuro; estão todos voltados para o aqui-e-agora. Eles acalentam um sonho sobre o futuro longínquo (...), as expectativas de uma organização com relação ao futuro excedem os resultados presentes, um fenômeno que prossegue no estágio seguinte(...)” (Adizes, 1990, p. 97-98).

O poder se encontra centralizado no fundador produtor que recorre a pessoas de sua confiança para ocupar os cargos gerenciais na empresa. As informações são precárias com tomadas de decisões intuitivas e informais. Nessa fase, alto poder de barganha do cliente torna o processo produtivo da empresa desequilibrado com variações incontrolláveis na demanda do produto.

Na **terceira fase do modelo ou toca-toca**, a medida de desempenho empresarial a ser perseguida é o volume de vendas e a fatia do mercado, pois nesta posição de crescimento no ciclo, a fixação da empresa no mercado é condição necessária para a sua sobrevivência.

Nessa fase a organização está sempre experimentando novos limites no mercado tentando o controle dos projetos por orçamentos e planejamentos que nunca alcançarão o esperado. Isso ocorre devido a falta de um sistema administrativo que facilite a obtenção dos resultados, estimulando e controlando os desvios, os gerentes produtores e empreendedores interferem nos rumos do negócio.

Na **quarta fase de crescimento ou adolescência**, o desempenho começa a ser medido pelo lucro gerado pela empresa, pois ela, conhecendo sua posição no mercado, passa a conhecer melhor seu processo produtivo, alterando os seus valores anteriores e direcionando-se para os aspectos qualitativos de seus produtos com maior grau de apropriação.

“Na Adolescência , é a própria organização, com suas próprias necessidades desvinculadas das da gerência, que se torna o “cliente” a ser satisfeito, passando a proteger os seus interesses”(Adizes, 1990, p. 114). O poder começa a apresentar-se descentralizado com o sistema de informação orientado à tomada de decisões e ao controle da atuação dos responsáveis.

Nesse estágio do ciclo, as vendas tornam-se metas restritivas por não produzirem necessariamente o lucro. Com isso os gerentes empreendedores e administradores divergem entre aumentar os lucros e aumentar as vendas, dificultando os resultados financeiros das empresas nesta fase.

Na **quinta e última fase de crescimento ou plenitude**, tanto as vendas como os lucros são metas de desempenho, pois, além do domínio dos processos de produção, que

geram maior flexibilidade e resultados financeiros e operacionais, o volume de vendas e a fatia do mercado estão consolidados com a estrutura da empresa, dependendo do controle entre produção e resultados obtidos.

Na Plenitude, “a capitalização é analisada profissionalmente (...) e além dos fatores humanos, entram em jogo os interesses de capital, formando novos grupos de interesse que vão se fundindo com todos os outros (...)” (Adizes, 1990, p. 114). A alta administração produtora se preocupa em suprir as necessidades de seus colaboradores internos, clientes e fornecedores para alcançar as metas propostas, com aumento nas vendas e nos lucros. O controle da qualidade começa a ser praticada na empresa, com planejamento e adequação dos produtos ao mercado.

Na **primeira fase de envelhecimento ou estabilidade** (sexta fase do ciclo de vida), a empresa está em equilíbrio e começa a proteger seu *status quo*, pois apresenta um domínio da fatia do mercado, os lucros são altos com vendas acima da média do setor, a empresa está descentralizada e ainda apresenta forte controle do negócio.

“A gerência aprende a ganhar mais dinheiro interpretando os livros contábeis do que gerindo seu mercado, (...) o lugar do freguês como cliente passa a ser ocupado pela comunidade financeira (...), chegou a hora da organização se alimentar em vez de ser alimentada” (Adizes, 1990, p. 116).

Com isso, o controle passa a ser exercido por gestores administradores, produtores e integradores que retiram os empreendedores das áreas-chave, tornando a empresa menos flexível.

Na **segunda fase de envelhecimento ou aristocracia**, a empresa começa a perder a sua flexibilidade e o desempenho passa a ser medido pelo retorno sobre os investimentos, pois ela começa a diminuir os seus riscos e incertezas internas, passando o controle a privilegiar o acúmulo de capital como decisão estratégica, com as responsabilidades sendo atribuídas não mais à quem explora as oportunidades, mas sim àqueles que impedem os erros, diminuindo o risco.

Nesta fase a organização “(...) acredita que sua existência no mercado se justifica pela obtenção de lucros. Começa a cortar serviços (...) a fim de maximizar esses lucros. (...) aqueles que buscarem atingir essa meta conquistarão maior poder político” (Adizes, 1990, p. 116).

Na **terceira fase do envelhecimento do modelo ou burocracia incipiente**, a medida de desempenho passa a ser o fluxo de caixa, o importante é a manutenção da empresa com sobrevivência pessoal. A empresa está altamente burocratizada, porém com níveis de controle excessivos exercidos por administradores, que a tornam muito rígida e sem flexibilidade para acompanhar o mercado. Suas ações fazem parte de uma tradição interna de preenchimento de papéis e cumprimento de ordens hierárquicas que não apresentam mais controle sobre os rumos da empresa.

“A meta não são os dividendos, nem o retorno sobre o investimento, nem as vendas. A meta é conseguir sobreviver e evitar ser mandado para o olho da rua”(Adizes, 1990, p.117).

Na **quarta fase de envelhecimento ou burocracia**, a empresa está completamente rígida, o fluxo de caixa não cobre mais os custos e os seus dirigentes perseguem metas apenas políticas, já que não se identificam mais com as metas da organização. A análise dessa evolução cíclica destaca os comportamentos e funções críticas fundamentais do ciclo de Adizes. A manutenção dessas variáveis proporciona um melhor aproveitamento e conhecimento das metas a serem alcançadas em cada fase do ciclo.

Na Tabela 1 sintetiza-se a evolução do ciclo de vida das organizações, como segue:

TABELA 1 - EVOLUÇÃO DAS FASES DO CICLO DE ADIZES

Fases	Metas	Comportamento e Funções	Liderança
1°	caixa	debates e análises	empreendedor
2°	caixa e vendas	poder centralizado	produtor
3°	vendas	falta de controle	prod. e empr
4°	lucro	descentralização	adm. e empr.
5°	vendas e lucros	flexibilidade	prod., adm. e empr.
6°	fatia de mercado	diversificação	prod., adm. e integr.
7°	retorno do investimento	evitar riscos	adm. e integrador
8°	fluxo de caixa	sobreviver	administrador
9°	políticas	interesses pessoais	administrador

Adaptado de ADIZES (1990)

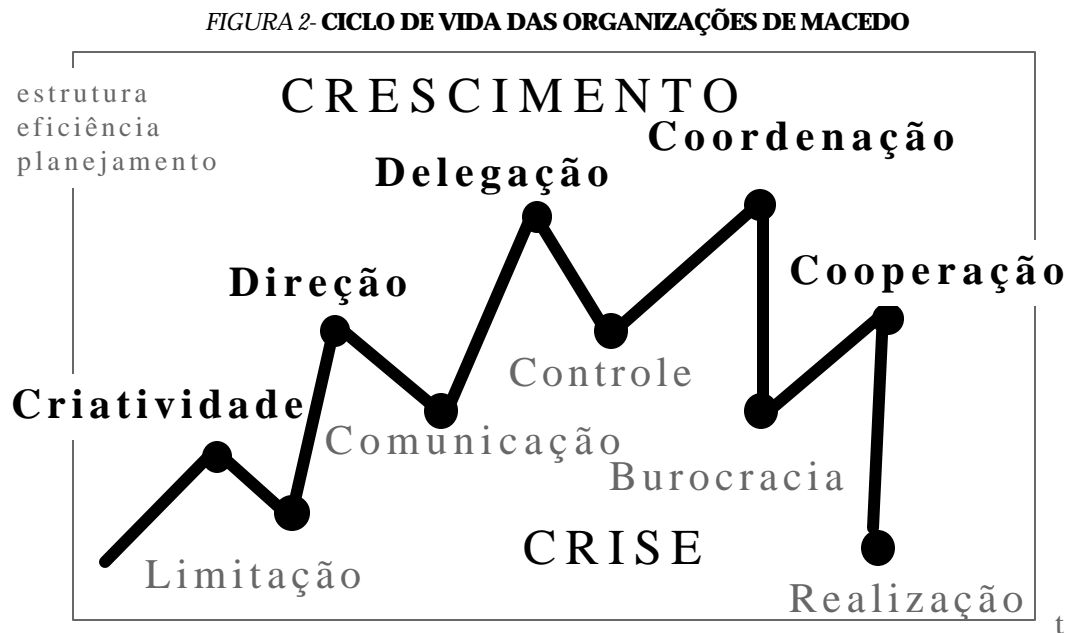
2.4.3 Ciclo de Macedo

Para Macedo (1997), no ciclo de vida das organizações existem características marcantes que identificam as fases de evolução ou crescimento de criatividade, direção,

delegação, coordenação e cooperação, com período de revolução ou crises de limitação, comunicação controle, burocracia, e realização, ao fim de cada uma delas.

Na aplicação deste outro modelo o autor faz um cruzamento de subsídios de verificação da liderança, recursos humanos, cultura e clima organizacional, controlabilidade e flexibilidade, planejamento, marketing interno e externo para cada fase do ciclo.

Esse ciclo de vida das organizações é descrito com a alternância de fases de crescimento e crises que formam o ciclo no final do período, como segue:



Adaptado de MACEDO (1993, p. 54)

A **primeira fase de evolução** se caracteriza pela criatividade, é o momento em que se busca aproveitar as oportunidades de mercado com a reunião de talentos e recursos. As prioridades estão voltadas exclusivamente para a produção e vendas, sendo o dinheiro em caixa a medida de desempenho da empresa.

“Neste início, as atividades individualistas e criativas são indispensáveis para que a empresa possa deslanchar. Mas, em seguida, quando a companhia cresce, isto passa a ser seu problema. Com o aumento da produção são necessários maiores conhecimentos sobre a eficiência da produção ou fabricação” (Macedo, 1997, p. 44).

No **primeiro período de revolução** entre uma fase e outra, é destacada a falta de dinheiro em caixa, falta de controle, inviabilidade da delegação das tarefas e pessoal sobrecarregado de trabalho.

Na **segunda fase da evolução**, caracterizada pela direção, as comunicações vão se tornando formalizadas, perseguindo o aumento nas vendas, que passa a ser a medida de desempenho fundamental. A atividade de produção é separada da atividade de vendas, ocorrendo maior penetração no mercado para definir uma demanda cativa. Surge a necessidade de informações e de controle com introdução de sistemas administrativos com planejamento de curto-prazo.

No **segundo período de revolução** ocorrem problemas na comunicação, pois o controle está muito centralizado, sendo necessário treinar as pessoas para identificar e comunicar os problemas.

“(...) o fundador procura delegar, mas, como a empresa ainda carece de sistemas administrativos adequados, (...) os gerentes, que muitas vezes possuem conhecimentos maiores do que o fundador em suas áreas de atuação, começam a questionar a validade das ordens recebidas” (Macedo, 1997, p. 50).

A **terceira fase de evolução** apresenta crescimento pela delegação, ocorre necessidade de mudança no estilo de liderança e descentralização das funções e responsabilidades. A medida de desempenho perseguida é o aumento nos lucros, com flexibilidade e domínio das vendas e da fatia de mercado. Um sistema de planejamento estratégico é elaborado, com aumento de marketing externo.

No **terceiro período entre fases de revolução** ocorre a crise no controle, pois com a descentralização as decisões são mais rápidas e novos produtos são desenvolvidos com maior facilidade, tendo a administração geral, neste momento, perdido o controle.

Na **quarta fase de evolução** do modelo, acontece crescimento pela coordenação, quando a empresa é burocratizada com sistemas formais de planejamento. A empresa apresenta-se institucionalizada, profissionalizada e com bons sistemas de controle. As medidas de desempenho estão no aumento do volume das vendas e aumento no lucro, pelo maior conhecimento da demanda interna e externa através dos sistemas de informação burocratizados.

O **quarto período de revolução** ocorre pelo excesso de burocracia que melhorou o controle da empresa, mas aos poucos diminuiu sua flexibilidade e criatividade.

“(…) aumento exagerado dos sistemas de processos e programas formais (…), a predominância de controles prejudica a criatividade, enquanto que o esforço exagerado para a maximização da lucratividade a curto-prazo compromete os resultados a longo-prazo” (Macedo, 1997, p. 62).

A **quinta e última fase de evolução** é caracterizada pelo crescimento e pela cooperação. Neste momento as normas, políticas, valores, missão e objetivos da empresa são assimilados, melhorando a colaboração entre os membros. O crescimento das vendas e aumento da lucratividade são atingidos simultaneamente, apresentando como medida de desempenho o retorno sobre investimentos. O planejamento ocorre a curto, médio e longo-prazo e suas aplicações e avaliações são contínuas. A organização atinge o equilíbrio entre flexibilidade e controlabilidade.

O **último período de revolução** apresenta crise de realização, na qual a realização pessoal de cada colaborador faz com que a empresa se renove como organização.

“(…) é necessário repetir que qualquer organização que atinja esta fase precisa nela crescer (…) tem-se que estimular a criatividade e, conseqüentemente, ocorrerá o desenvolvimento do espírito empreendedor (…)” (Macedo, 1997, p. 67).

Com isso, Macedo sugere a permanência da empresa nesta fase do ciclo com mudança no tipo de controle ou liderança na estrutura da empresa, ressurgindo o comportamento das fases crescentes do ciclo da vida organizacional.

Na Tabela 2, com quadro comparativo das fases cíclicas do modelo, pode-se sintetizar a evolução do ciclo de vida das organizações em relação as metas, liderança, comportamentos e funções.

TABELA 2 - EVOLUÇÃO DAS FASES DO CICLO DE MACEDO

Fases	Metas	Comportamento e Funções	Liderança
1º	caixa e vendas	criatividade	empreendedor
2º	vendas	formalização	prod. e empr
3º	lucro	descentralização	adm. e empr.

4°	vendas e lucros	com controle	prod., adm. e empr.
5°	retorno do investimento	colaboração	adm. e integrador

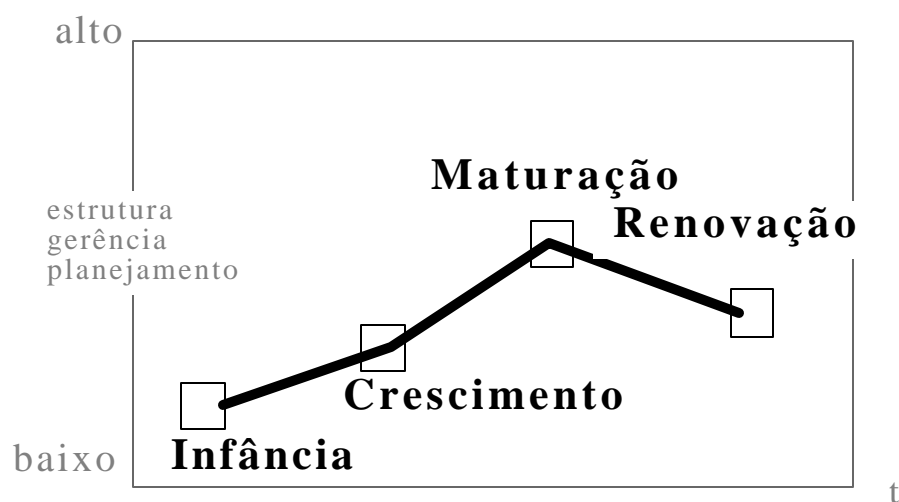
Adaptado de MACEDO (1997)

2.4.4 Ciclo de Kaufmann

No modelo de Kaufmann (1990), o ciclo de desenvolvimento das organizações se divide em quatro fases com base na cultura corporativa, poder e liderança, autoridade e delegação, mudanças culturais, planejamento e qualidade dos recursos humanos.

Esse ciclo de Kaufmann apresenta estágios de desenvolvimento para cada organização dentro de seu ciclo de vida.

FIGURA 3- **CICLO DE DESENVOLVIMENTO DAS ORGANIZAÇÕES DE KAUFMANN**



Fonte: KAUFMANN (1990, p. 27)

Na **primeira fase ou nascimento**, não existe uma estrutura definida. As comunicações são informais, a empresa procura assimilar as necessidades da demanda tentando se firmar no mercado. As medidas de desempenho são o aumento da produção e o crescimento das vendas.

“A figura do empreendedor (ou dos empreendedores) é completamente dominante nesta fase. O fundador participa pessoalmente de todas as decisões, estabelece o ritmo da empresa, o seu estilo de trabalho, o nível de risco que será assumido (...)” (Kaufmann, 1990, p. 14).

Na **segunda fase ou crescimento**, as tarefas se tornam mais complexas, funcionários mais especializados e surgem as necessidades de informação e controle. Ocorrem definições das responsabilidades, autoridade e especificações de cargos. A medida de desempenho é o aumento do lucro.

Na **terceira fase ou maturação**, a empresa passa a explorar novos produtos, novos mercados, diversificando produtos em outros mercados. A estrutura hierárquica é definida. São implementados centros de resultados ou unidades de negócio. As responsabilidades e autoridades estão definidas ocorrendo a necessidade de delegação das decisões.

A empresa está burocratizada, com comunicação formalizada e controle estruturado. As medidas de desempenho da empresa são o aumento do lucro e o crescimento das vendas

Na **quarta e última fase ou renovação** a empresa está institucionalizada, profissionalizada e com bons sistemas de controle. A empresa apresenta cultura própria e começa a ocorrer um exagero nas atividades burocráticas.

Aparece o controle sobre as inovações e o conservadorismo sobre o risco, determinando como medidas de desempenho o retorno sobre os investimentos e a geração de caixa.

“As unidades de negócios têm bastante autonomia operacional (...) Certas funções de apoio (...) estão fortalecidas e suas relações com as unidades de negócio são formais e difíceis” (Kaufmann, 1990, p. 25).

Para Kaufmann, a renovação implica em adaptar estruturas, restringir funções, reduzir e eliminar gerências e mudar a mentalidade do pessoal burocratizado e dos burocratas.

Na Tabela 3, o quadro comparativo das fases do modelo sintetiza a evolução de desenvolvimento das organizações com relação as medidas de desempenho, liderança, comportamentos e funções, da seguinte forma:

TABELA 3 -EVOLUÇÃO DAS FASES DO CICLO DE KAUFMANN

Fases	Metas	Comportamento e Funções	Liderança
1°	caixa e vendas	pouco controle	empr. e produtor
2°	lucro	especialização	adm. e empreendedor
3°	vendas e lucros	diversificação	prod., adm. e empr.
4°	retorno do investimento	evitar riscos	adm. e integrador

Adaptado de KAUFMANN (1990)

2.5 Ciclo Teórico Proposto

2.5.1 As Variáveis Consideradas

No desenvolvimento desta dissertação, optou-se em propor um ciclo de vida das empresas que sintetiza as fases de cada um dos modelos apresentados que será utilizado na composição de um quadro de referência. Foram selecionados os elementos considerados imprescindíveis para descrever o ambiente organizacional de cada fase desse ciclo de vida: relações de poder do meio interno, através de autoridade, responsabilidade, medidas de desempenho, pontos fortes e fracos; relações com o meio externo, através dos sistemas de informações que possibilitam o conhecimento do mercado, suas oportunidades e ameaças.

2.5.1.1 Poder

Nas primeiras fases, quando ocorre crescimento do ciclo de vida das empresas, o poder está centralizado com mecanismos informais e normas rígidas. Com a evolução das fases do ciclo o controle torna-se sofisticado, com mecanismos formais e controle financeiro sendo o poder descentralizado.

2.5.1.2 Sistemas de Informações

O sistema de informação, nas fases iniciais com poder centralizado, está orientado ao resultado global, ou seja, à eficiência da empresa. As informações financeiras são obtidas de maneira precária não-estruturada apresentando-se de forma intuitiva e informal. Com a instalação do sistema financeiro inicia-se a formalização das informações em demonstrativos financeiros.

Com a descentralização do poder, o sistema de informação é adaptado para cada setor da empresa, formalizado em relatórios, demonstrações financeiras e não-financeiras, orientado à tomada de decisões e ao controle da atuação dos responsáveis, ou seja, a eficácia de cada departamento.

A preocupação com a visão estratégica de todo o processo produtivo, envolvendo desde os fornecedores dos fornecedores até os clientes dos clientes, torna o sistema de informações estratégico. Nesse sistema as informações são formalizadas em relatórios, demonstrativos financeiros e não-financeiros e estudos de mercado, voltando-se à competitividade da empresa.

2.5.1.3 Planejamento

Quando os sistemas de informação estão instalados, então a organização inicia o processo de planejamento. O planejamento operacional que fixa e avalia procedimentos é a primeira forma de se obter o controle empresarial.

A evolução da organização no ciclo traz o aumento dos lucros. Neste estágio são fixadas e avaliadas as metas e políticas de curto-prazo, obtendo-se um planejamento orçamentário que direciona os recursos para alcançar as metas propostas, avaliando as ações no período.

No planejamento estratégico além das metas, são fixados e avaliados os objetivos e estratégias. Esse planejamento promove melhoria contínua da posição competitiva da empresa, facilitando sua adaptação ao meio ambiente.

2.5.1.4 Controle

Nas primeiras fases dos modelos cíclicos, os indicadores de controle qualitativos nem sempre são orientados a resultados, mais a eficiência da execução das atividades da empresa. Com a descentralização das responsabilidades, nas fases seguintes, os indicadores de controle são quantitativos orientados a resultados, e ainda, em estágios posteriores, quantitativos e qualitativos com orientação aos resultados obtidos e esperados.

Os sistemas de controle em função da estrutura organizacional ou lideranças podem ser classificados, segundo Gomes & Salas (1997), em controle familiar, burocrático, por resultados e ad-hoc.

O controle familiar é definido como a forma de gestão centralizada em uma pessoa e as posições-chaves ocupadas por pessoas de sua confiança. Quando ocorre formalização dos procedimentos com a gestão centralizada em um grupo de pessoas o controle é dito burocrático. Já o controle por resultados apresenta a gestão descentralizada em centros de responsabilidades utilizando o controle financeiro. No controle ad-hoc é informal, promovendo o auto-controle com a gestão descentralizada orientada por resultados (Gomes & Salas, 1997, p.130).

2.5.1.5 Qualidade

Nas fases intermediárias de crescimento dos modelos apresentados, o aumento do lucro e das vendas faz surgir a preocupação dos gestores na avaliação e controle da qualidade dos produtos. O controle de qualidade é implantado nas empresas através de medição da qualidade, como forma de inspeção e adequação do produto ao padrão mínimo exigido.

Com a evolução no ciclo de vida, a organização necessita obter custos mais baixos, e iniciam o controle da qualidade de seus produtos, com controle estatístico, programas e sistemas de qualidade que adequam o produto às necessidades dos clientes.

A implantação da gestão da qualidade, nas últimas fases de crescimento, implica na visão estratégica da empresa, envolvendo o planejamento e adequação do produto ao mercado com antecipação das necessidades dos consumidores.

2.5.1.6 Processo Produtivo

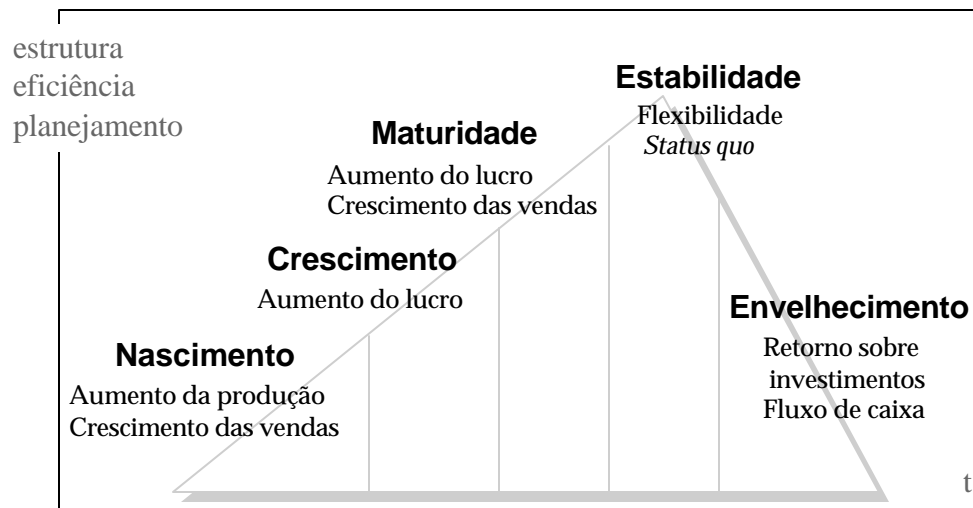
É de fundamental importância nos modelos cíclicos empresariais a determinação dos processos produtivos das organizações. Com o conhecimento do processo de produção utilizado no setor, a empresa pode obter informações relevantes ao aproveitamento do *lay-out*, capacidade produtiva e capacidade ociosa.

O domínio do processo de produção pode ser medido pelos custos de produção comparados aos resultados obtidos num determinado período. Esse domínio é considerado baixo quando a empresa apresenta fracos resultados, com custos de produção altos; é equilibrado quando os resultados são satisfatórios com custos de produção comparáveis aos do setor; e o domínio é alto quando obtém resultados comparáveis com os do setor com custos de produção baixos.

2.5.2 Ciclo de Vida das Empresas no Quadro de Referência

No contexto dessas variáveis consideradas, propõem-se então cinco fases distintas no ciclo de vida das empresas, determinadas pelas metas de desempenho perseguidas por gestores e pelos fatores-chave de sucesso custeio e precificação que formarão o quadro de referência utilizado no estudo de caso, como segue:

FIGURA 4 - METAS DE DESEMPENHO NO CICLO DE VIDA DAS EMPRESAS



Elaboração: Autor

Antes da fase de nascimento do ciclo proposto, pode-se considerar a fase referente à gestação da empresa. Nessa fase antecessora, a empresa não apresentaria processos formais de formação de custos e de preços, buscando apenas a afirmação no mercado até o momento de transformação, que a levaria à fase de nascimento. Por isso não será considerada no estudo desenvolvido do ciclo de vida, já que este se apresenta baseado nos processos de custeio e precificação como fatores-chave do êxito na gestão empresarial.

Na **fase de nascimento** o poder é centralizado, as formas de controle são precárias e o planejamento é de curtíssimo prazo. A empresa começa perseguindo o aumento de produção e o crescimento das vendas como forma de conquistar uma demanda cativa e sua fixação no mercado.

Na **fase de crescimento** as tarefas se tornam mais complexas, os funcionários mais especializados e surgem as necessidades de informação e controle formal. Ocorrem definições das responsabilidades, autoridade e especificações de cargos. A meta de desempenho perseguida é o aumento no lucro, pois a empresa conhece sua posição no mercado e passa a dominar seu processo produtivo, alterando os seus valores anteriores e direcionando-se para os aspectos qualitativos de seus produtos com maior grau de apropriação.

Na **fase de maturidade** tanto as vendas como os lucros são metas de desempenho, pois além do domínio total dos processos de produção que geram maior flexibilidade e resultados financeiros e operacionais, a estrutura da empresa está sendo adequada ao volume de vendas e à fatia do mercado. O controle está centralizado, as responsabilidades e autoridades estão definidas ocorrendo a necessidade de delegação das decisões.

Na **fase de estabilidade** a empresa apresenta-se institucionalizada e profissionalizada com bons sistemas de controle. Ela apresenta domínio da fatia de mercado, os lucros são altos com vendas acima da média do setor, o controle do negócio é descentralizado com a delegação das decisões. A empresa busca flexibilidade, diversificando processos produtivos passando a explorar novos produtos e novos mercados.

Na **fase de envelhecimento** a empresa apresenta cultura própria, mas começam a ocorrer exageros nas atividades burocráticas. Ela começa a perder a sua flexibilidade e o desempenho passa a ser medido pelo retorno sobre os investimentos e pelo fluxo de caixa. O controle privilegia decisões estratégicas, com responsabilidades atribuídas não mais a quem explora as oportunidades, mas sim àqueles que impedem os erros, diminuindo o risco e mantendo o caixa. O planejamento ocorre a curto, médio e longo prazo e suas aplicações e avaliações se tornam contínuas.

A empresa está altamente burocratizada, com níveis de controle excessivos que a tornam muito rígida e sem flexibilidade para acompanhar o mercado. É necessário a divisão da organização em empresas menores, como se houvesse um retorno às origens em relação ao ciclo de vida, segmentando a demanda e produtos, utilizando-se de metas e comportamentos das fases crescentes, formando unidades de negócios, centros de responsabilidades ou grupos empresariais.

Este ciclo de vida das empresas está sintetizado no quadro de referência para utilização na aplicação dos questionários e na análise do estudo de casos múltiplos. A construção do quadro de referência inicia-se com as fases do ciclo de vida e suas características evolutivas, sendo acrescidas, durante os capítulos posteriores, as sínteses dos processos de custeio e precificação, compondo o quadro total de análise.

A Tabela 4, apresenta o ciclo de vida proposto no estudo de casos das cinco empresas (Capítulo 5), como uma referência às características encontradas nas empresas em cada fase cíclica.

TABELA 4 - 1º PARTE DO QUADRO DE REFERÊNCIA

Ciclo	Custo	Preço	Lucro
Nascimento ($P=C+L$) Aum. da Produção Cresc. das Vendas			
Crescimento ($P=C+L$) Aumento do Lucro			
Maturidade ($L=P-C$) Aum. do Lucro Cresc. das Vendas			
Estabilidade ($L=P-C$) Flexibilidade <i>Status Quo</i>			
Envelhecimento . ($C=P-L$) Retorno do Invest. Fluxo de caixa			

Elaboração: Autor

No ciclo de vida das empresas a organização deve absorver o máximo da fase onde ela se encontra, garantindo uma evolução com medidas de desempenho e comportamentos bem definidos, melhorando a gestão da empresa. Para isso, deve-se focalizar os fatores-chave de sucesso, destacados por Foster (1997), que permeiam todas as fases do ciclo de vida. Em vista disso, considerou-se a hipótese de que a ênfase dada aos fatores-chave se altera ao longo do ciclo de vida.

Devido ao fato dos fatores qualidade, inovação e tempo já serem amplamente estudados, os fatores custeio e precificação foram eleitos como objeto de estudo de casos.

Assim, nos próximos capítulos é procedido um exame da gestão empresarial, aprofundando-se nos processos de custeio e precificação como fatores-chave de sucesso, seguido da análise dos resultados obtidos em cinco empresas visitadas, estando uma em cada fase do ciclo de vida das empresas.

Capítulo 3

Processo de Custeio

Neste capítulo são analisados os aspectos históricos relacionados com o custeio do produto; a gestão dos custos, sua evolução e relações com o ambiente organizacional e técnicas gerenciais; o processo de custeio dividido em sistemas, formas e métodos de custeamento dos produtos; e o custeio como fator-chave de sucesso no ciclo de vida das empresas, conforme o quadro de referência.

3.1 Aspectos Gerais

Na Primeira Revolução Industrial os produtos eram manufaturados de maneira artesanal, sendo que o conhecimento adquirido pelo artesão determinava a qualidade e os custos do seu produto. Com o aumento da mecanização nas manufaturas ocorreu a Segunda Revolução Industrial, transformando o processo de trabalho, tendo como influência a Teoria Clássica da Administração de Henry Fayol seguida da Administração Científica de Frederick Taylor e Henry Ford.

O Taylorismo se caracterizou como o conjunto de teorias sobre o aumento da produtividade do trabalho fabril, abrangendo um sistema de normas voltadas ao controle dos movimentos do homem e da máquina no processo de produção.

Já o Fordismo, se caracterizou pelo conjunto de métodos de racionalização da produção, baseado no princípio de que uma empresa deveria dominar as fontes de matéria-prima e os sistemas de transportes, e ainda com produção em massa acompanhada da mais elevada e aparelhada tecnologia, que desenvolvesse ao máximo de produtividade por operário, diminuindo os custos.

O binômio Taylorismo-Fordismo despontou nos Estados Unidos e no mundo capitalista como substrato da produção de mercadorias em grande escala caracterizando o segundo pós-guerra.

Segundo Kaplan & Cooper (1998, p.40), os engenheiros tayloristas desenvolveram maneiras de mensurar a quantidade de material, mão-de-obra e tempo de máquina necessários na manufatura individual dos produtos, sendo que essas informações serviam para o controle da eficiência das operações produtivas. Com isso, surgiram as primeiras técnicas de custeio, onde o controle dos custos seria uma das formas utilizadas no aumento da produtividade e lucratividade das empresas.

“As inovações que ocorreram durante o movimento de administração científica geraram sistemas de custo padrão que serviram de alicerce para os sistemas de controle de custos durante a maior parte de século XX” (Kaplan & Cooper, 1998, p. 41). Esse sistema de custeio padronizado consistia na comparação dos resultados obtidos na produção (custo real) com os resultados padrões pré-determinados pela engenharia e área financeira.

Com avanços tecnológicos, a mecanização evoluiu para a eletrônica e automação com a oferta de produtos superando a demanda, reduziu-se a vida útil dos produtos e aumentou-se a concorrência entre as empresas.

Como destaca Bornia (1997, p. 2), essa maior concorrência trouxe para as linhas de produção rígidas e padronizadas alterações desenvolvidas a partir da eletrônica e automação, que deram às novas linhas de produção maior flexibilidade, resultando na introdução de novos modelos e redução dos preços de venda com controle dos custos que evitam ou reduzem os defeitos, desperdícios e ociosidades no processo produtivo.

3.2 Gestão dos Custos

Um dos fatores-chave de sucesso nas empresas é a gestão dos custos que identifica e analisa como estão sendo alocados os custos aos produtos. Essa gestão do processo de custeio se torna importante na identificação e controle desses custos como forma de crescimento da produtividade, melhoria na tomada de decisões sobre preços e investimentos, e ainda na melhoria contínua do processo produtivo.

A contabilidade gerencial despontou com a preocupação em identificar, controlar e alterar as causas dos custos dos produtos, avançando em relação à contabilidade financeira que utiliza os custos como variáveis externas de sua atuação, como Hronec (1994) destaca:

“Os sistemas convencionais de contabilidade de custo focalizam a valorização do estoque e o informe financeiro (...), acompanham as variações históricas (...) e destacam os níveis de estoques e suas rotações, assim como o mix de produtos e rendimentos. (...) Porém, não apoiam a melhoria contínua, pois o custo-padrão, os dados históricos e as demonstrações da variação não identificam as causas dos custos” (Hronec, 1994, p.124).

O desenvolvimento da gestão dos custos nas empresas apresentou sua evolução junto com a história da definição dos métodos de identificação e medição do custo do produto.

Como trata Barnes (1992), a escolha dos métodos de custeio depende dos segmentos de mercado que se pretende alcançar. O custo de absorção integral (*full cost*) de um produto inclui no seu método a mão-de-obra direta, matéria-prima, a variação dos custos e despesas indiretas (*overhead*). A mão-de-obra direta e as matérias-primas são medidas e determinadas pelos engenheiros industriais e mantidas com a padronização do produto. Podem ser comparadas com os gastos de exercício que são posteriormente controlados e até modificados. Os custos e despesas indiretos (*overhead*) são identificados e registrados em relatório de controle dos centros de responsabilidades ou departamentos.

Segundo Barnes (Op.cit.), a dificuldade da tomada de decisão está no fato de não se saber o que fazer com os custos indiretos (*overhead*) dos produtos. Os contadores apresentam um longo debate entre o método de absorção integral que aloca todos os custos ao produto e o método variável que aloca apenas os custos relacionados com a fabricação, ou seja, os custos variáveis (mão-de-obra, matéria-prima).

Os **defensores do custeio variável** advogam que os custos indiretos são fixos no curto-prazo, sendo que as decisões gerenciais não alteram esta condição (de custos fixos), pois apenas a variação na economia de escala pode interferir nesses custos fixados. Portanto, os custos indiretos fixos devem ser considerados mensalmente como um gasto da empresa, independente dos custos variáveis (ligados à manufatura).

Para Marques & Cia (1998), a teoria das restrições (theory of constraints - TOC) introduzida no livro de Eliahu M. Goldratt “The Goal”, em 1984, significa uma evolução do método de custeio variável revestido de uma visão sistêmica. A definição geral da margem de contribuição (receita subtraída dos custos totalmente variáveis) tanto na teoria das restrições como no custeio variável é a mesma.

A diferença entre os métodos da TOC e do custeio variável consiste em que no primeiro o custo da mão-de-obra é incluído como parte das despesas operacionais; e no segundo a mão-de-obra direta seria considerada um custo variável. Porém, ambos os métodos seriam a melhor forma de gerenciamento dos custos de produto, pois a margem de contribuição aliada à análise do ponto de equilíbrio determinariam os custos fixos ocultos na estocagem, servindo para regular as linhas de produção, equilibrando a ociosidade das etapas da produção com os gargalos produtivos (Marques & Cia, 1998).

Já, os **defensores do custeio por absorção integral** (*full costing*) pregam que os custos do produto devem deter a totalidade dos custos que formam o produto. Assim, os custos seriam capitalizados e contabilizados conforme o valor unitário do produto (incluído custos diretos e indiretos ocorridos).

Martins (1996) explica que os avanços tecnológicos aumentaram consideravelmente os custos indiretos em relação aos custos diretos; e ainda o número de modelos produzidos numa mesma planta fabril provocaram enormes distorções no custeio por absorção integral. Como forma de reduzir essas distorções provocadas por um rateio (agora) arbitrário dos custos indiretos, surgiu o custeio baseado em atividades (*activity-based costing* - ABC), Robert Kaplan e Robin Cooper aprimoraram a alocação dos custos baseada no volume produzido, para alocação baseada nas atividades que consomem recursos que são identificados aos objetos de custo.

No processo de custeio, a gestão de custos por atividades apresenta um gerenciamento que estabelece metas de custo, tempo e qualidade mais realistas. Há identificação dos desperdícios e fatores que direcionam o custo e o melhoramento da qualidade das decisões na determinação dos preços, produção, compras e estimativas pelo conhecimento de um custo de produto correto (Brinson, 1996).

Para Barnes (1992), as decisões sobre o método de custeio afetam os custos contabilizados, e conseqüentemente o lucro e os financiamentos externos concedidos à empresa. O método de custeio por absorção integral é o mais aceito na comunidade financeira, em relatórios internos e externos; e ainda enfoca o modelo empresarial considerando os custos e despesas administrativas, de vendas e financeiras contidos no custo de cada unidade do produto.

Além disso, as distorções provocadas por gastos gerais elevados e grande variedade de produtos num modelo organizacional burocratizado, podem ser corrigidas com a utilização do sistema de custeio baseado em atividades (ABC).

Conforme as necessidades da empresa, a adoção do método por absorção ou a evolução para o ABC, torna as informações sobre o processo de custeio bem mais estruturadas para a tomada de decisões da empresa.

Na gestão estratégica de custos a visão da cadeia de valor, *benchmarking* com os melhores do setor, *balanced scorecard*, aliados com o sistema de custeio por atividades, tornam a análise dos custos extremamente importante para as decisões estratégicas nas organizações empresariais.

O custo estratégico é composto, segundo Shank (1997), do conhecimento e entendimento da cadeia de valor como forma de utilizar o potencial das idéias comerciais; das opções criadas pela tecnologia, economias de escala e integração vertical com o *benchmarking*; e análise dos custos representativos por cliente, partindo-se do preço de venda até a identificação das atividades geradoras de custo, com o ABC.

Para Shank & Govindarajan (1997), a forma de análise dos custos da cadeia de valor está relacionada com a visão da empresa como uma parte desta cadeia, ou seja, a cadeia compreende o complexo industrial onde se encontra a empresa no mercado. “(...) Os objetivos da análise de custos são a manutenção dos resultados, direcionamento da atenção e resolução de problemas (...)” (Op.cit., p. 31).

“Para decidir com quem fazer o *benchmarking*, é necessário desenvolver um processo de busca que começa com a relação, em termos gerais, dos principais concorrentes de uma empresa e depois se estende a empresas líderes de setores não-concorrentes” (Camp, 1997, p.67).

As escolhas estratégicas advêm do comportamento dos custos em relação a estrutura administrativa e produtiva internas e da estrutura de mercado externa à empresa (*benchmark*). “Concorrer nem sempre significa reduzir custos; há ocasiões em que é preciso puxá-los de maneira a aumentar o valor do produto” (Shank, 1997, p.42).

As cadeias de fornecimento recebem contribuições e idéias da gestão interna de cada empresa envolvida, como também das inter-relações entre as organizações empresariais. Na verdade, as questões que surgem dentro da cadeia de valor melhoram o gerenciamento das empresas envolvidas e isto está sendo reconhecido pela implementação de identificação e redução dos *lead-times*, custos-alvo (*target cost*), redução dos custos retirando atividades desnecessárias da cadeia, desenvolvimento do *balanced scorecard* integrado com outros

dados, mantendo em cada empresa a gestão dos custos e procedimentos gerenciais proativos com as funções do complexo industrial em questão (Cullen *et al.*, 1999, p. 1-5).

Os custos-alvos são aspectos aparentes da contabilidade gerencial que facilitam a organização das mudanças estruturais nas empresas que pretendem se adequar às exigências de setores integrados e competitivos. Para Innes (1999, p. 1-4), os custos-alvos (*target-cost*) são extremamente úteis na implantação das técnicas gerenciais utilizadas para a configuração de processos produtivos em cadeia. Nesta cadeia de valores a determinação dos preços-alvos de venda (*target selling price*) resultam na margem de lucro (*profit margin*) chegando aos custos-alvos que serão aplicados por cada empresa participante do processo.

Kaplan (1998) sugere que na execução da estratégia adotada pela empresa, a segmentação, descentralização, desenvolvimento de lideranças, controle das atividades geradoras de custos entre outros, podem ser melhor gerenciadas com a implantação do *balanced scorecard* (cartão de equilíbrio das pautas).

“A finalidade do sistema de *feedback* estratégico é verificar se a estratégia (...) corresponde às expectativas (...). Ele indicará se a participação de mercado aumentou em relação aos clientes-alvo, se a empresa está oferecendo mais valor para esses clientes (...), melhorando seus processos internos, se está criando novos produtos e serviços (...)” (Kaplan, 1998, p. 122).

Com o conhecimento de suas medidas de desempenho estratégicas, a organização visa melhor eficiência e eficácia dos resultados. Essas melhorias dependem, em certos momentos, da análise da cadeia de valor através de sistemas de custos por atividade; do *benchmarking* enfocando as empresas líderes dos setores econômicos facilitando um maior entendimento do ambiente externo a organização. Com o *balanced scorecard*, a empresa sintetiza essas informações de forma estratégica, definindo uma sequência de medidas a serem tomadas em busca da sobrevivência no mercado.

A contabilidade de gestão visa modelar as atividades, com a organização da empresa compreendendo as atividades de apoio e a cadeia de valor (Boisvert, 1998). É fundamental o entendimento de que a cadeia de valor é composta de atividades geradoras de valor aos olhos dos clientes, representadas por uma série de inter-relações fornecedores-clientes. A interação da capacidade de agregação de valor de cada atividade empresarial comparada com as melhores práticas do setor podem ser definidas por bens e serviços vendáveis resultantes das atividades dessa cadeia.

Segundo Boisvert (1999), esta é uma das razões pelas quais a contabilidade por atividades é mais apropriada para o cálculo do custo dos produtos. No mais, ela se adapta particularmente ao cálculo do custo de produção dos serviços, projetos específicos e programas ou de outros objetos de custos como os clientes e lotes de produção.

Os novos paradigmas do gerenciamento que estão sendo desenvolvidos pelas mudanças na organização empresarial, para Foster (1997), indicam que os segmentos de demanda que melhoram os resultados do negócio podem ser identificados através: da análise da cadeia de valor com enfoque interno e externo, utilizando tecnologia de informação adequada, melhoria contínua e direcionando os fatores-chave de sucesso de precificação, custo, qualidade, tempo e inovação.

Porém, para cada organização as relações com o mercado são definidas pelas variáveis controladas internamente, ou seja, os fatores-chave de sucesso que se alternam entre a margem de lucro aplicada sobre o preço, o controle de custos (reduzidos no aumento de lucro e elevados com o acréscimo de qualidade ao produto) e a formação de preços competitivos, com custos e lucros condizentes com os aplicados no mercado pelos concorrentes.

3.3 Processo de Custeio

3.3.1 O Custeio

Um dos fatores-chave de sucesso nas organizações é o processo de custeio, que identifica e analisa como estão sendo alocados os custos aos produtos, conforme a estrutura organizacional apresentada pela empresa.

Na verificação e análise dos custos para tomada de decisões, o processo de custeio é utilizado como ferramenta de controle dos resultados e planejamento de ações futuras.

3.3.2 Sistemas de Custeio

Os sistemas de custeio são definidos, segundo Nakagawa (1993), conforme as bases de alocação de custos aos bens e serviços, sendo divididos em sistema de custeio baseado em volume e sistema de custeio baseado em atividades.

“O sistema de custeio baseado em atividades não se diferencia do sistema de custeio baseado em volume apenas pela mudança das bases de alocação de custos,

mas também pela identificação que faz dos custos por atividades e da maneira como aloca os custos aos produtos através de maior número de bases” (Nakagawa, 1993, p.38).

Na fundamentação do processo de custeio, essas formas de alocação e identificação dos custos, e ainda a maneira como se discriminam os custos aos produtos, são apresentadas separadas dos sistemas de custeio.

Sistema de Custeio Baseado em Volume pelo qual os custos indiretos de fabricação são alocados aos produtos, com base em atributos diretamente relacionados com o volume de produção (horas de mão-de-obra, horas-máquinas e outros).

Sistema de Custeio Baseado em Atividades pelo qual são utilizadas bases específicas de alocação de custos para cada atividade, permitindo mensurar com mais propriedade a quantidade de recursos consumidos nos produtos e serviços e quais atividades desnecessárias a eles.

Na Figura 5 pode-se observar exemplos ilustrativos, onde os sistemas de custeio diferem nas bases de alocação dos custos. No sistema baseado em volume a quantidade produzida é utilizada para a repartição do custo real em custo total do produto X e custo total do produto Y. Ou seja, para um custo real total de R\$ 100,00 o produto X que apresenta 700 unidades produzidas contribui com R\$ 70,00 dos custos reais totais, enquanto o produto Y apresentando 300 unidades produzidas contribuiu com R\$ 30,00 de custos totais. Estes custos ocorridos na produção normalmente são de fácil alocação, conforme o volume de produção de cada produto. Com a repartição dos custos totais em custo direto ou variável (R\$ 40,00 ou R\$ 20,00) e custo indireto ou fixo (R\$ 60,00 ou R\$ 80,00), estes últimos dependem de rateios que são definidos pelas quantidades produzidas (700 unidades e 300 unidades) que determinam os produtos que consomem mais custos indiretos fixos, conforme o número maior de unidades produzidas.

No sistema baseado em atividades os custos são identificados (direcionados) às atividades executadas no processo de manufatura do produto, e muitas vezes definidas pelos departamentos da empresa, segundo uma relação de causa e efeito.

“As atividades são desempenhadas em resposta à necessidade de desenhar, produzir, comercializar e distribuir os produtos de acordo com a real demanda dos

clientes e são elas que devem fazer parte dos objetivos de observação, coleta, registro e análise de um sistema de custeio” (Nakagawa, 1993, p.38).

O exemplo da Figura 5 mostra a base de alocação dos custos, sendo determinada pelas atividades consumidas por produtos em cada departamento, ou seja, a atividade de recebimento de matéria-prima do departamento de materiais corresponde a R\$ 30,00 do custo real total (R\$ 100,00) da produção total da organização.

FIGURA 5- SISTEMAS DE CUSTEIO

BASEADO EM VOLUME			BASEADO EM ATIVIDADE		
Quantidade Produzida	custos		Deptos	Atividades	Custos
	produto X	produto Y			
700 unid.	\$ 70,00		Materiais Produção Qualidade Marketing	receb.MP	\$ 30,00
300 unid.	\$ 30,00			montagem	\$ 35,00
				inspeção	\$ 20,00
				venda	\$ 15,00
Total	\$ 70,00 + \$ 30,00			Total	\$ 100,00

custo real = 100

receita total = 110

lucro total = 10

custo variável total = 20

custo fixo total = 80

custo direto total = 40

custo indireto total = 60

Elaboração: Autor

3.3.3 Formas de Custeamento

As formas de custeamento são definidas conforme a alocação e identificação de custos aos bens e serviços. Estas são divididas em custeamento por recursos, custeamento por centros de custos ou de atividades, e custeamento por atividades.

No custeamento por recursos, são alocados os recursos diretamente aos produtos (Boisvert, 1999, p.21). O custeamento por centros de custo apresenta os recursos distribuídos aos centros e então rateados aos produtos; ou ainda, por centros de atividades, onde os recursos são identificados com atividades. Este último é conhecido como decomposição multiníveis dos custos, onde “(...) os recursos são apropriados às atividades, depois as atividades são reagrupadas em centros de atividades e, por fim, os centros de atividades são associados aos objetos de custo” (Boisvert, 1999, p.21). No custeamento por atividades, os recursos são destinados às atividades, por direcionadores de custo, chegando até os produtos

que as utilizaram. Para Boisvert, este é o modelo dos processos onde “(...) os objetos de custo incorporam atividades que por sua vez, requerem outras atividades e recursos (...)” (Op.cit.).

Na **Forma de Custeamento por Recursos** a contabilidade gerencial está ligada à contabilidade financeira, pois o sistema de informações registra apenas insumos e produtos (Boisvert, 1998). Os custos diretos ou variáveis são apropriados diretamente aos produtos, e os custos e despesas indiretos ou fixos são imputados aos produtos na proporção de seu volume de produção.

Os recursos consumidos pela empresa ao longo de um determinado período devem ser repartidos entre todos os produtos produzidos no período.

As matérias-primas e mão-de-obra direta são apropriadas diretamente aos produtos e os demais custos são repartidos aos produtos por um rateio proporcional ao volume dos produtos produzidos ou apenas considerados fixos, dependendo do método de custeio utilizado.

Na **Forma de Custeamento por Centros de Custos ou de Atividade** a empresa apresenta divisões em centros, departamentos ou setores, cada um com seus custos e despesas. Assim, cada divisão organizacional representará um centro de custos responsável pelas questões relativas à identificação, alocação e rateio dos custos; ou centros de atividade, responsáveis pela identificação por direcionadores de recursos das atividades consumidoras de custos.

As principais informações gerenciais fornecidas nos centros de custos são os custos totais do período para cada centro e os custos a serem alocados aos produtos nessas divisões, permitindo melhor gerenciamento de todos esses centros na empresa (Martins, 1996). Porém, essa forma de custeamento não questiona como estes gastos são realizados, não medindo a eficiência e sua aplicação, ou seja, o quanto e em quais centros foram despendidos os gastos. Sua limitação está no não questionamento da utilização desses gastos quanto a sua eficiência, apenas permitindo avaliar a sua eficácia, pois não trabalha com atividades.

Já, os centros de atividade apresentam informações referentes às atividades executadas dentro da seção produtiva identificando as relações com os objetos de custo (Boisvert, 1999). Logo, o custeamento por centros de atividade identifica como os gastos foram utilizados medindo sua eficácia e eficiência internamente relacionada com cada centro. “(...) Quando o objetivo do ABC é apenas custear produtos (...), é possível aproximar os conceitos de centros de custos e atividades (...)” (Martins, 1996, p.103). Mas, sua limitação está nas divisões que

estabelece no fluxo produtivo, influenciando na regulação das linhas, reduzindo e ocultando gargalos produtivos.

A **Forma de Custeamento por Atividades** apresenta a identificação dos recursos às atividades geradoras dos custos consumidas por produto, ou por outros objetos de custo, utilizando-se direcionadores de recursos e atividades, dentro do processo produtivo (Boisvert, 1999).

Nesta forma de custeamento, a identificação dos custos às atividades é executada em todo o fluxo produtivo, ou seja, alocando os recursos às atividades, por direcionadores de custos, sem barreiras dos centros de custos, compreendendo todo o processo produtivo.

A forma de custeamento é executada com o auxílio de direcionadores de recursos e direcionadores de atividades. Conforme Boisvert (1999, p. 64, 69), os direcionadores de recursos medem a utilização dos recursos pelas atividades determinando o custo das atividades consumidoras de recursos; e os direcionadores de atividades servem para identificar as atividades aos objetos de custos.

“(...) na visão de aperfeiçoamento de processos, que é uma visão horizontal, no sentido de que capta os custos dos processos através das atividades realizadas (...), o ABC (...) procura custear processos (...)” (Martins, 1996, p.304).

Conforme a Figura 6, as formas de custeamento diferem na maneira como são transferidos os custos aos produtos, ou seja, que tipo de estrutura ou configuração apresentam dentro do processo de custeio.

Na forma de custeamento por recursos são alocados os custos variáveis ou diretos pela mão-de-obra direta e materiais utilizados por produto, já os custos fixos são rateados com os outros gastos ocorridos no período ou os custos indiretos que são os gastos gerais que necessitam ser rateados entre os produtos baseados no volume produzido.

O custeamento por recursos, na Figura 6, apresenta um custo real total do período de R\$ 100,00, determinado pelos R\$ 80,00 de custos fixos para R\$ 15,00 de custos variáveis do produto X e R\$ 5,00 do produto Y no curto-prazo. Numa análise de longo-prazo pode-se separar os custos indiretos em R\$ 60,00 e os custos diretos em R\$ 25,00 para o produto X e R\$ 15,00 para o produto Y. Nesta forma de custear os produtos, considera-se o custo total da manufatura de todos os produtos da empresa analisada, sendo seus custos indiretos fixos rateados proporcionalmente ao volume de produção. Assim, observa-se que ao classificar os

custos ocorre uma diferença entre os custos fixos (R\$ 80,00) e indiretos (R\$ 60,00) que resulta de análises em prazos diferentes que podem alterar os custos fixos no longo-prazo.

A forma de custeamento do produto por centros de custos depende de como a empresa apresente essas divisões setoriais na sua estrutura. No custeamento por centros de custos, os custos diretos são alocados através da utilização da mão-de-obra direta e materiais de cada centro de custos que fazem parte do processo produtivo. O custo e despesas indiretos podem ser rateados por volume de produção ocorridos nos centros de custos.

No exemplo da Figura 6, cada centro de custos apresenta alocações entre custos diretos e indiretos utilizados e rateados por produto da empresa. No centro 1, o produto X apresenta R\$ 20,00 de gastos diretamente relacionados com a produção e R\$ 30,00 de gastos indiretos. Já o produto Y não utiliza o centro 1 em seu fluxo de produção, por isso não consta qualquer gasto neste centro. No centro 3, ambos os produtos geram gastos que representam R\$ 5,00 de custos diretos e R\$ 10,00 de custos indiretos em ambos os produtos. Estes custos, quando somados aos obtidos nos outros centros, totalizam a alocação de custos por produto na estrutura da organização, ou seja, R\$ 65,00 alocados ao produto X e R\$ 35,00 ao produto Y.

Na forma de custeamento por centros de atividades, são considerados os direcionadores de custos limitados aos centros, sendo os custos identificados às atividades consumidas por produto pelo direcionador de custos de cada centro.

Neste custeamento, cada centro apresenta várias atividades que se identificam com direcionadores de custos dos produtos, sendo o custo real total dividido nos custos das atividades utilizadas por cada produto, conforme seus direcionadores, entre os centros de atividades. Este se diferencia do custeamento por atividades pelo aumento de custos indiretos relacionados com a divisão do fluxo produtivo em centros, gerando custos administrativos, custos de estocagem, *lead-time*, entre outros.

O custeamento por atividades identifica os custos pelo direcionamento destes às unidades de trabalho de cada atividade quando posteriormente identificadas as atividades consumidas pelos produtos. Com isso, são identificados os gastos de cada produto durante todo o processo produtivo, incluindo as áreas produtivas e não-produtivas da empresa.

A gestão do fluxo do processo produtivo sem divisões departamentais proporciona informações de quais atividades são consumidas na manufatura dos produtos. Ou seja, conforme a Figura 6, utilizam-se direcionadores de custos que indicam que o produto X consome R\$ 10,00 de atividades relativas ao número de recibos emitidos no departamento de materiais, gastos de R\$ 5,00 na quantidade de montagens na produção; R\$ 15,00 com número de registros de inspeção de qualidade e número de recibos de vendas agregando gastos de R\$

10,00. Com essas informações quantitativas chega-se ao custo total do produto X referente a R\$ 40,00 dos R\$ 100,00 de custo real total da empresa.

FIGURA 6- FORMAS DE CUSTEAMENTO

POR RECURSOS			POR CENTROS DE CUSTOS				POR ATIVIDADES		
	custos		Centros de Custos	custos			Direcion. de Custos	custos	
	produtos			produtos				produtos	
	X	Y		X	Y			X	Y
CF	80			CD	CI	CD	CI	n. recibo	10 20
CV	15	5	centro 1	20	30			quantid.	5 30
CI	60		centro 2			10	10	n. registr.	15 5
CD	25	15	centro 3	5	10	5	10	n. recibo	10 5
			Total	65 35				Total	40 60

custo real = 100

receita total = 110

lucro total = 10

custo variável total = 20

custo fixo total = 80

custo direto total = 40

custo indireto total = 60

Elaboração: Autor

3.3.4 Métodos de Custeio

Os métodos de custeio, empregados no processo de custeio para a discriminação dos custos, são definidos como o método de custeio variável, o método de custeio por absorção integral e o método de custeio por atividades.

A definição de métodos de custeio utilizada nesta dissertação para método variável e por absorção integral caracteriza-se pela maneira como são discriminados ou separados os custos; e o método por atividades, sendo definido, como uma discriminação de custos diferenciada do método por absorção integral devido aos subníveis de custos e despesas diretas e indiretas apresentados num sistema baseado em atividades.

Porém, não há consenso entre os estudiosos de custos sobre os níveis de análise de custeamento dos produtos e sua padronização formal.

No **método de custeio variável**, a classificação dos custos é determinada pela variabilidade onde “(...) os custos de produção são separados em seus componentes fixos e variáveis” (Santos, 1991, p.38). Ao considerar o método variável como um princípio de custeio, se estaria diferenciando a alocação dos custos aos produtos, sendo os custos indiretos fixos iguais as despesas no curto-prazo (Bornia, 1997, p.19). Porém, neste método a discriminação ou separação dos custos, considerada no processo de custeio, está relacionada com a quantidade de níveis de informações de custos obtidas por produto para os gestores.

O método de custeamento variável é sensível às oscilações do grau de aproveitamento da capacidade de produção instalada. Isso se deve à natureza dos gastos apropriáveis ao custo de produção separados em custos e despesas variáveis e fixas, sendo discriminados em poucos níveis de informação.

Estes custos e despesas são proporcionais ao volume da produção, isto é, oscilam na razão direta dos aumentos ou reduções das quantidades produzidas. Os custos e despesas fixas são estáveis, isto é, não sofrem oscilações proporcionais ao volume de produção, dentro de certos limites de escala.

Esse método de custeio visa diluir ao máximo os custos e despesas fixas sobre maiores volumes de produção, respeitando os pontos de estrangulamento onde maior produção acarreta o aumento de custos e despesas fixas e correspondente aumento de gastos (Santos, 1991).

Porém, uma separação de custos e despesas pouco rigorosa entre variáveis e fixas, no plano de contas, provoca distorções no cálculo do ponto de equilíbrio da empresa, estendendo-se aos custos marginais e lucratividade marginal de cada produto.

O método de custeio por absorção integral “(...) consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos elaborados de forma direta e indireta (rateios)”(Santos, 1991, p.33). Conforme Bornia (1997, p.19), no princípio de custeio integral os custos fixos são considerados como custos do produto, e ainda, diferenciados do princípio variável pela classificação dos custos. Contudo, no método por absorção integral o nível de discriminação dos custos aumenta as informações relevantes à tomada de decisão, em comparação ao método variável.

Este método de custeio permite uma abordagem ampla na definição dos gastos a serem alocados aos custos de produção, considerando a apropriação de todo gasto operacional aos custos de produção, com discriminação dos custos ao nível do produto, representando maior alcance de informações.

A terminologia utilizada designa custos diretos como os gastos industriais, e como custos indiretos as despesas administrativas e de vendas, bem como as financeiras e tributárias de uma empresa. Ou seja, consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos elaborados de forma direta e indireta, através de rateios de custos indiretos fixos (Martins, 1996).

Neste método de custeamento os critérios de alocação dos custos indiretos fixos inadequados podem distorcer as informações de custos dos produtos, atribuindo-lhes responsabilidades indevidas.

No **método de custeio por atividade** a “(...) passagem pelas atividades para aproximar os recursos de seus respectivos objetos de custo permite identificar as relações causais entre os recursos, atividades e os objetos de custo (...)” (Boisvert, 1999, p.25). Neste método a discriminação ou separação dos custos são multiplicadas pela quantidade de atividades relacionadas com a produção, obtidas no custeamento do processo global, abrangendo as relações externas com os fornecedores e clientes. O princípio integral é encontrado neste método, quando se considera os custos fixos como custos dos produtos relacionados a capacidade utilizada. Entretanto, no método por atividade sob a forma de custeamento por atividades (processo), o princípio por absorção, definido por Bornia, surge da relação dos custos fixos com a capacidade total (capacidade utilizada somada a ociosa e/ou ineficiente) devido a visão do processo global.

“No custeio por absorção (...), os custos fixos relacionados com a capacidade da empresa não-usada (ociosidade) ou mal usada (ineficiência), nas suas diferentes formas, são lançados como perdas do período” (Bornia, 1997, p.19).

Neste método de custeio por atividades aprimora-se o custeamento dos produtos, através de mensurações dos custos fixos indiretos com base nas atividades geradoras desses custos, para acumulação diferenciada ao custo dos vários produtos de uma empresa.

Esse método identifica um conjunto de custos para cada evento na organização e o seu respectivo direcionador de custos. Os custos indiretos são então identificados aos bens e serviços pelas atividades que geram e consomem recursos (Boisvert, 1999).

O método por atividade discrimina os custos ao nível de cada atividade produtiva reconhecendo aquelas que adicionam ou não valor ao produto, sem afetar os seus atributos, e ainda gerando um número maior de informações sobre os custos dos produtos.

Esse custeio permite a realização de *benchmarking* com outras empresas, comparando os custos unitários dos geradores de custos, permitindo uma análise comparativa com as melhores práticas do mercado; permite o estabelecimento de custos-alvo para cada atividade, possibilitando a gestão desses custos na fonte, eliminando arbitrariedades nos processos de controle de custos.

Como disposto nos exemplos ilustrativos da Figura 7, no método de custeio variável, os custos variáveis representam os gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e parcelas

variáveis da produção que podem ser quantificadas (energia elétrica, consumo de água, etc.) e são alocados diretamente a cada produto. Os custos fixos representam a mão-de-obra indireta, depreciação, parcela fixas da produção (energia elétrica, aluguel, etc.), despesas administrativas e com vendas. As informações sobre custos por produtos são geradas apenas aos custos variáveis, sendo R\$ 15,00 do produto X e R\$ 5,00 do produto Y. Já, dos custos fixos R\$ 80,00 estão relacionados com a estrutura global da empresa, ou seja, não alocados por produtos.

Segundo Santos (1991), neste método se custeiam os produtos ou serviços pela margem de contribuição, obtida da diferença entre as receitas e seus respectivos custos variáveis. A premissa básica é que somente os custos identificados com os produtos vendidos devem ser apropriados, os demais custos relacionados e necessários para manter a capacidade instalada, ou custos fixos, devem ser tratados como de período, não sendo alocados aos produtos.

O método de custeio por absorção integral considera como custos de produção a matéria-prima, mão-de-obra direta e indireta, parcela variável e fixa da produção e aluguel. Na Figura 7, os custos indiretos compõem-se das despesas administrativas, de vendas e financeiras do período. Neste método os custos diretos são alocados aos produtos pelos gastos referentes a cada produto, onde o produto X obteve R\$ 25,00 e o produto Y R\$ 15,00. Já os custos indiretos são rateados aos produtos com base no volume produzido, sendo R\$ 40,00 do produto X e R\$ 20,00 do produto Y referente aos R\$ 60,00 de custo total indireto. Neste método as informações sobre custos estão discriminadas totalmente por produto.

O custeio por atividades segue a definição de custos diretos e indiretos, mas são identificados através dos direcionadores de custos que indicam os custos indiretos alocados às atividades, e assim, as unidades de trabalho de cada atividade consumida discriminam os custos indiretos aos produtos com níveis e subníveis de informações sobre os custos.

Assim, na Figura 7, o produto X consome R\$ 26,00 de gastos indiretos direcionados pelos R\$ 8,00 no número de recibos de materiais, R\$ 2,00 na quantidade de montagem, R\$ 10,00 no número de registros de inspeção de qualidade e R\$ 6,00 no número de recibos de vendas, estes referentes aos R\$ 40,00 de custo total do produto X. A diferença dos métodos de custeio está na discriminação dos custos que pode alternar-se, no produto X, de R\$ 25,00 de custos diretos e R\$ 40,00 de custos indiretos encontrados sob o método por absorção integral; para R\$ 14,00 de custos diretos e R\$ 26,00 de custos indiretos sob o método por atividades, isto se deve aos níveis e subníveis de discriminação dos custos encontrados no último método

de custeio apresentado, que encontra custos relacionados às atividades realmente executadas na elaboração de cada produto.

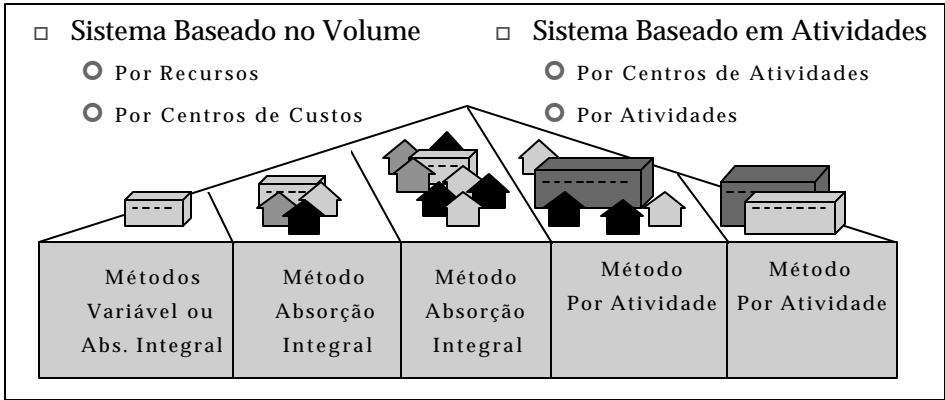
FIGURA 7- MÉTODOS DE CUSTEIO

VARIÁVEL	POR ABSORÇÃO INTEGRAL	POR ATIVIDADES																																																										
<table><tr><th colspan="2">custos</th></tr><tr><th colspan="2">produtos</th></tr><tr><th>X</th><th>Y</th></tr><tr><td>CF</td><td>80</td></tr><tr><td>CV</td><td>15</td></tr></table> <p>Custo Total = 100</p>	custos		produtos		X	Y	CF	80	CV	15	<table><tr><th colspan="2">custos</th></tr><tr><th colspan="2">produtos</th></tr><tr><th>X</th><th>Y</th></tr><tr><td>CI</td><td>40</td></tr><tr><td>CD</td><td>25</td></tr></table> <p>Custo Total = 100 com rateio do CI</p>	custos		produtos		X	Y	CI	40	CD	25	<table><tr><th rowspan="3">Direcion. de Custos</th><th colspan="4">custos produtos</th></tr><tr><th colspan="2">X</th><th colspan="2">Y</th></tr><tr><th>CD</th><th>CI</th><th>CD</th><th>CI</th></tr><tr><td>n. recibo</td><td>2</td><td>8</td><td>10</td><td>10</td></tr><tr><td>quantid.</td><td>3</td><td>2</td><td>10</td><td>20</td></tr><tr><td>n. registr.</td><td>5</td><td>10</td><td>2</td><td>3</td></tr><tr><td>n. recibo</td><td>4</td><td>6</td><td>3</td><td>2</td></tr><tr><td>Total</td><td>14</td><td>26</td><td>25</td><td>35</td></tr></table> <p>Custo Total = 100</p>	Direcion. de Custos	custos produtos				X		Y		CD	CI	CD	CI	n. recibo	2	8	10	10	quantid.	3	2	10	20	n. registr.	5	10	2	3	n. recibo	4	6	3	2	Total	14	26	25	35
custos																																																												
produtos																																																												
X	Y																																																											
CF	80																																																											
CV	15																																																											
custos																																																												
produtos																																																												
X	Y																																																											
CI	40																																																											
CD	25																																																											
Direcion. de Custos	custos produtos																																																											
	X		Y																																																									
	CD	CI	CD	CI																																																								
n. recibo	2	8	10	10																																																								
quantid.	3	2	10	20																																																								
n. registr.	5	10	2	3																																																								
n. recibo	4	6	3	2																																																								
Total	14	26	25	35																																																								
<p>custo real = 100 receita total = 110 lucro total = 10</p>	<p>custo variável total = 20 custo fixo total = 80</p>	<p>custo direto total = 40 custo indireto total = 60</p>																																																										

Elaboração: Autor

Na Figura 8, o processo de custeio é apresentado conforme a evolução das fases do ciclo de vida das empresas, onde as estruturas física e administrativa das organizações influem na escolha dos sistemas, formas e métodos de custeio à tomada de decisão.

FIGURA 8 - PROCESSO DE CUSTEIO



Elaboração: Autor

3.4 Custeio no Quadro de Referência

Essa dissertação analisa o processo de custeio nas diversas fases do ciclo de vida das empresas, visando a compreensão de como os sistemas de custeio, as formas de custeamento e os métodos de custeio contribuem à sua gestão em cada uma dessas fases. Com isso, é sintetizada a relação entre o processo de custeio e as fases do ciclo de vida na construção da segunda parte do quadro de referência, o qual será utilizado no estudo de casos múltiplos (Capítulo 5).

No processo de custeio a **forma de custeamento por recursos** pode utilizar o sistema de custeio baseado em volume de acordo com o método de custeio variável ou com o método de custeio por absorção integral. A escolha do método de custeio depende do tipo de empresa analisada, de suas estratégias empresariais e da necessidade de informações a serem geradas.

O método variável está voltado a empresas com poucos produtos, onde os custos fixos podem ser examinados junto às despesas administrativas e de vendas, sendo a análise focalizada nos custos variáveis que se alteram com o volume produzido.

O método por absorção integral destina-se a empresas com número mais expressivo de produtos, onde os custos indiretos de produção são rateados aos produtos conforme o volume de produtos.

A **forma de custeamento por centro de custos ou de atividade** pode empregar o sistema de custeio baseado em volume, como também o baseado em atividade.

O primeiro sistema de custeio serve-se do método de custeio por absorção integral para distribuir os custos dos bens e serviços destinando os recursos necessários aos centros de custo da empresa. Nessa forma de custeamento a empresa apresenta divisões em centros de custos cada um com seus custos e despesas.

No segundo caso, o sistema de custeio baseado em atividades pode ser aplicado aos centros de atividade, sendo decompostos os processos produtivos de cada unidade, definindo as atividades para onde serão direcionados os recursos configuram-se então as unidades de negócio ou outras formas de organizações contemporâneas. O método de custeio por atividade

é utilizado nesse sistema, pois a discriminação por atividades que geram custos aumenta o número de informações relevantes à gestão dos custos.

Na **forma de custeamento por atividades** emprega-se o sistema de custeio baseado em atividades completo, ou seja, aplicado aos processos produtivos sem barreiras de centros de atividade compreendendo as áreas produtivas e não produtivas da empresa.

Neste sistema o método de custeio por atividades é utilizado, tendo as atividades agrupadas em direcionadores comuns. Com isso, além de direcionadores de recursos a forma de custeamento conta com direcionadores de atividades. Esta forma de custeamento é encontrada em empresas estruturadas e direcionadas à competitividade do mercado. Deste modo elas estarão dispostas a investir recursos em tecnologias de informação e controle gerencial, melhorando a gestão dos custos. Essa gestão apresenta como vantagem a identificação dos desperdícios através da relação dos objetos de custo com os seus recursos e atividades utilizados.

Na construção do quadro de referência (Tabela 5), observa-se a relação entre as fases do ciclo de vida das empresas e o processo de custeio, este último com seus sistemas, formas e métodos de custeamento utilizados pelas estruturas organizacionais características de cada fase do cíclica.

TABELA 5 - 2º PARTE DO QUADRO DE REFERÊNCIA

Ciclo	Custo	Preço	Lucro
Nascimento ($P=C+L$) Aum. da Produção Cresc. das Vendas	Baseado em Volume Por Recursos Variável ou Integral		
Crescimento ($P=C+L$) Aumento do Lucro	Baseado em Volume Por Centros de Custos Absorção Integral		
Maturidade ($L=P-C$) Aum. do Lucro Cresc. das Vendas	Baseado em Volume Por Centros de Custos Absorção Integral		
Estabilidade ($L=P-C$) Flexibilidade <i>Status Quo</i>	Baseado em Atividade Por Centros de Ativ. Por Atividade		
Envelhecimento . ($C=P-L$) Retorno do Invest. Fluxo de caixa	Baseado em Atividade Por Atividades Por Atividade		

Elaboração: Autor

Com o conhecimento correto dos custos de produção surge a possibilidade de melhorar o gerenciamento dos próprios custos, da qualidade e do tempo, visando uma maior agregação de valor ao produto.

Por isso, os métodos, as formas e sistemas de custeio são fundamentais à tomada de decisões estratégicas nas organizações. A evolução do processo de custeio de acordo com as necessidades do processo decisório nas diferentes fases do ciclo de vida determina o sucesso ou não das empresas frente ao mercado.

Capítulo 4

Processo de Precificação

Neste capítulo são abordados os aspectos relacionados às técnicas gerenciais, ao posicionamento das empresas no mercado e políticas de preços dos concorrentes; a importância da formação de preço no ambiente competitivo e a relação da precificação com o contexto da cadeia de valor; o processo de precificação com seus métodos e políticas de preços vinculados ao ciclo de vida das empresas; e os fatores chave de sucesso do estudo teórico proposto relacionado ao quadro de referência.

4.1 Aspectos Gerais

As tecnologias da informação apresentaram grandes mudanças em suas estruturas gerenciais interna e externa, devidas ao aumento da competitividade exigida para o sucesso das empresas pela globalização econômica dos mercados. Essas mudanças conduziram ao enfoque sistêmico das inter-relações entre as organizações na cadeia de valor.

A posição dos preços de venda das empresas, dentro da cadeia produtiva, tornou-se fator chave para o sucesso da gestão empresarial na escolha de níveis de preço atrativos aos clientes e competitivos no mercado.

O melhoramento da estrutura organizacional com a adoção de técnicas de gestão dos custos, processos produtivos com melhoria contínua, *benchmarking* e análise da cadeia de valor, em conjunto com a elaboração de métodos de precificação, são importantes para determinar as limitações e oportunidades da empresa frente à demanda por produtos.

Nos métodos de formação de preço são estabelecidos os níveis adequados dos preços de venda em comparação aos preços praticados pelas empresas concorrentes. O posicionamento em relação ao custo e valor, ou seja, liderança de custos ou diferenciação dos

produtos, são destacados em ambientes adversos, onde a estratégia empresarial é definida pelo processo de precificação e políticas adotadas no setor.

No controle dos custos deve ser observado o preço competitivo da empresa, determinado pelo método de precificação utilizado. A diferença entre os custos e preços encontrada na precificação e gestão dos custos pode ser tolerada ou corrigida, dependendo do setor industrial e da fase do ciclo de vida organizacional. Essa diferença representa a margem de lucro da empresa, que determina a alavancagem financeira e acumulação de capital.

As políticas de preço são importantes para induzir comportamentos da demanda adequados às expectativas de ganho e posicionamento no mercado da empresa, bem como a formação de conluios entre firmas, definindo fatias do mercado.

A melhoria contínua dos processos produtivos, com a agregação de valor da estrutura interna da organização, pode ser dinamizada com a precificação do produto na determinação do possível e do necessário, ou seja, o quanto pode ser melhorado e o quanto os consumidores desejariam que fosse.

“O melhor procedimento é ver a estrutura de custos como determinadora de um padrão de preços mínimos em todos os mercados com recuperação adicional relacionada ao valor dos produtos para os consumidores, e a situação da concorrência, na diversidade de mercados” (Kay, 1996, p. 248).

No *benchmarking* o processo de formação de preços auxilia a análise comparativa das informações coletadas. A tomada de decisões estratégicas pode ocorrer sobre a diversificação e liderança de custos.

Como forma agressiva de aumentar a fatia do mercado alvo, a diversificação do produto ocorre em níveis diferentes da demanda, pela segmentação dos produtos, atribuindo valores identificáveis às necessidades dos consumidores.

Na liderança de custos definem-se as margens de lucros maiores com a redução dos custos pelo melhor gerenciamento destes, ou ainda pelo aumento dos custos com aumento da qualidade percebida em mercados de preço estático (Porter, 1988).

“Se os custos são a substância dos preços, o mesmo acontece com os valores. As empresas podem se apropriar de valor de forma mais eficaz identificando tantos mercados econômicos quanto possam, fixando preços e posicionando-se em cada um deles individualmente” (Kay, 1996, p.248).

Para Giletta (1984, p.111), as pequenas empresas dependem da sobrevivência no ambiente competitivo. Seus objetivos estão na rentabilidade produtiva, diversificação, imagem do produto, inovações e estratégia comercial. Já, suas estratégias de preço são definidas pela associação do produto com um determinado nível de qualidade. Nas pequenas empresas as políticas de preços voltadas aos custos dos produtos, são direcionadas à qualidade do produto (considerando o setor).

As identificações das políticas de preços com a estrutura do negócio compõem-se, segundo Giletta (Op.cit), da relação organizacional com o produto, consumidores e concorrentes.

A política dos preços relacionada com os produtos tem a função de indicar o valor intrínseco do bem aos olhos dos clientes; o valor de uso pela definição dos bens necessários às sociedades e grupos de pessoas; o valor das inovações que visa promover novas soluções às necessidades ilimitadas das pessoas; e o valor de *status* (*valeur signe*) onde a propriedade do bem identifica o indivíduo como pertencente a determinado extrato social e cultural na sociedade (Op.cit, p.103).

“Para os clientes, valor significa benefícios recebidos em comparação com o custo pago. (...) Nas decisões de compra, os clientes querem sentir que estão obtendo, no mínimo, o equivalente ao que pagaram; isto é, os benefícios devem ser equivalentes ao custo” (Berry & Yadav, 1997, p.128).

Como Berry & Yadav (Op.cit.) comentam, a política de preços relaciona-se com o comportamento do consumidor em relação custo-benefício ou preço ótimo, do ponto de vista do cliente. Neste sentido, Giletta (1984, p.103) destaca que no método tradicional utilizado pela demanda, se procura comparar os preços dos produtos semelhantes, decidindo entre preços mínimos e máximos qual o preço ótimo.

A análise da política de preços em função dos concorrentes determina o método de fixação de preços a ser utilizado pela empresa. Nesta política são obtidas informações sobre as estratégias adotadas pela concorrência, sobre o posicionamento referente à liderança de custos ou diversificação, e ainda sobre as práticas de precificação mais utilizadas pelas empresas concorrentes (Giletta, 1984, p.109).

“A empresa precisa fazer *benchmark* de seus custos em relação aos custos dos concorrentes para saber onde está operando em vantagem ou desvantagem de custo. A empresa precisa conhecer também o preço e a qualidade das ofertas dos concorrentes. Isto é possível pela prática de compras comparativas de (...) como os consumidores percebem o preço e a qualidade de cada oferta do concorrente” (Kotler, 1998, p.432).

A organização necessita estabelecer medidas de desempenho enfocando a sua estrutura organizacional. Essas medidas servirão de indicadores do posicionamento estratégico que a empresa deve assumir no mercado e quais as políticas que devem ser adotadas.

As políticas de preço, como o posicionamento da empresa, são obtidos pela análise, através de técnicas gerenciais como o *benchmarking* e *balanced scorecard*, que determinam a ação dos concorrentes no mercado. As práticas encontradas nos líderes de mercado apresentam as tendências ambientais da economia, sendo úteis para a compreensão das tomadas de decisões da concorrência sobre políticas e posicionamento no mercado. Com isso a empresa tem a possibilidade de captar a evolução mercadológica com políticas e preços competitivos.

Na formação dos preços, no processo de precificação, a compreensão da cadeia de valor se torna importante. O preço está relacionado intimamente com a satisfação dos desejos e necessidades dos clientes. Assim, a cadeia de valor proporciona a agregação de valores determinados pelo mercado consumidor, obtendo-se as definições de medidas gerenciais indispensável para o equilíbrio da relação cliente-empresa, relacionada com a satisfação das suas necessidades.

O valor que será agregado ao produto dentro da cadeia produtiva depende da gestão dos custos que adeque sua estrutura produtiva a custos que forneçam melhorias contínuas no processo de produção e que gerem resultados condizentes com os realizados no ambiente competitivo.

4.2 Formação de Preços

Em ambientes competitivos é importante a organização determinar qual dos métodos de precificação é o mais adequado à estrutura empresarial, pois a correta formação de preços de venda é a questão fundamental para a sobrevivência e crescimento da empresa.

A política de preços, além de perfeitamente identificada com o mercado de atuação, atraindo e retendo clientes lucrativos com a cadeia de fornecimento, análise do valor, melhoria contínua e tecnologia de informação, deve contemplar a análise dos custos da empresa e suas relações com a precificação ou formação dos preços de vendas.

Para Padoveze (1994) um pressuposto para a formação de preços de venda está na disposição do mercado em absorver os preços de venda determinados pela empresa, calculados com base nos custos reais ou orçados.

Na maior parte dos casos o mercado é quem determina o preço de venda, deixando a formação do preço como uma ferramenta para acompanhamento dos custos dos produtos, novas oportunidades de negócio, pedidos especiais, produtos por encomenda e análise de preços de produtos concorrentes.

Na precificação feita a partir do preço praticado no mercado, o preço de venda é determinado pela oferta e demanda dos produtos, conforme as devidas considerações sobre as estruturas de mercado. Com isso, seria praticamente desnecessário o cálculo dos custos e subsequente formação de preços de venda a partir dele.

A empresa teria apenas que balizar corretamente o preço de mercado do produto através dos preços dos concorrentes existentes, ou através de pesquisas de mercado (para novos produtos) e considerações específicas de gastos de comissões, canais de distribuição, publicidade, localização e outros.

O preço de mercado possibilita a situação inversa da formação de preços de venda, ou seja, assume-se a condição de que o preço determinado pelo mercado é o máximo que a empresa pode atribuir a seu produto. O preço de mercado passa a ser o elemento fundamental para a formação dos custos e despesas na empresa (Padoveze, 1994).

A formação do preço de venda pode ser feita a partir do custeio por absorção integral, tomando-se como base os custos industriais (custos diretos e indiretos) por produto e adicionando-se as taxas gerais de despesas administrativas e comerciais, despesas financeiras e a margem desejada. As taxas de custos indiretos de produção e a taxa de despesas com vendas e de administração são determinadas para a base das expectativas de vendas e não da capacidade normal da empresa.

Segundo Santos (1991), a principal vantagem desse custeio utilizado é de que ele assegura a recuperação total dos custos e a obtenção de uma margem planejada de lucros, o que é muito importante na formação dos preços a longo-prazo.

A precificação a partir do custeio variável, toma como valor básico de referência para o preço de venda os custos diretos ou variáveis somados às despesas variáveis do produto que possam ser identificadas. Após isso, a margem a ser aplicada deverá cobrir, além da rentabilidade mínima almejada, também os custos e despesas fixas, que não foram alocados aos produtos.

Esse custeio dá maior liberdade de ação para o responsável pela formação de preços, pois seu objetivo consiste em descobrir as combinações de preços e de volume que maximizarão os lucros, sendo o preço, pelo menos, maior do que os custos variáveis (Op.cit.).

Na precificação a partir do custo alvo (*target cost*), o custo é baseado no mercado e calculado a partir do preço de venda necessário para se obter uma pré-determinada participação no mercado.

Para Nakagawa (1993) se o custo inicialmente previsto estiver abaixo do custo-alvo, a empresa precisa reduzi-lo dentro de determinado período de tempo; e ainda, se os custos orçados ou custo padrões forem inicialmente menores do que os custos alvo, as possibilidades para a redução serão analisadas junto aos orçamentos e padrões considerados da capacidade instalada, em determinado período.

As decisões mercadológicas envolvem o conhecimento do valor; a estrutura de informação determina o que agrega valor ao cliente; e os custos alvo (*target cost*) determinam o valor agregado utilizado no planejamento dos lucros e rendimentos das vendas no mercado. Os custos alvo e os custos reais são comparados revelando onde as economias de custo devem ser feitas para a identificação dos impactos do valor agregado sentidos nos clientes e quais os esforços que devem ser implementados para aumentá-los com o intuito de crescimento da demanda consumidora de seus produtos (Walker, 1999).

Na gestão de custos observa-se a preocupação excessiva com a redução dos custos, quando o maior desafio está na criação do valor, incluindo o aumento dos custos com acréscimo de qualidade, redução do tempo de entrega com preços competitivos.

Essa criação e manutenção do valor exigem um processo de comparação de indicadores de desempenho ou *benchmarking*, apresentando um maior conhecimento sobre lacunas do desempenho e posicionamento agressivo no mercado.

As empresas enfrentam ambientes em mudança, onde as fontes estão nas expectativas dos clientes, concorrentes locais e globais, tecnologia e fornecedores, necessitando de

melhoria contínua na estrutura organizacional com a avaliação do processo produtivo ao nível de suas atividades.

Na formação do preço de venda do produto, uma empresa que usa o método de custeio por atividades conhece os custos por atividades, tendo condições de avaliar quais as atividades que não adicionam valor e que precisam reduzir os seus gastos ou anulá-los, e quais as atividades que podem sofrer processos de racionalização para se tornarem competitivas no mercado.

No planejamento dos custos com custeio das metas (custo-alvo) é importante identificar o preço alvo e o lucro estabelecido como meta. Para isso é necessário que se obtenham informações externas, podendo utilizar o *balanced scorecard* com informações financeiras e não-financeiras, internas e externas sobre a empresa analisada, o ambiente mercadológico e seus concorrentes diretos e indiretos. Na coleta de informações é necessário que se faça pesquisa de mercado relacionando as características do produto, seu preço esperado e o lucro alvo (Foster, 1997).

Depois da pesquisa de mercado e da coleta de informações para o *balanced scorecard*, é desenvolvido o projeto do produto conforme as necessidades da demanda com melhoria contínua, para obtenção de flexibilidade com as futuras variações e agregação de valor ao produto.

Assim, determina-se o custo-alvo relacionado com o preço alvo e o lucro alvo, onde o preço alvo se baseia em fatores internos relacionados com os produtos e a fatores externos relacionados com a qualidade esperada em comparação aos concorrentes.

Para estabelecer os preços no custeio de metas é necessário o conhecimento do preço do mercado. Esse preço determina as necessidades, gostos dos clientes e o quanto eles estão propensos a consumir.

Foster (1997) destaca que com uma análise competitiva a empresa estabelece as balizas que os concorrentes e o mercado lhe impõem, determinando custos, qualidade e tempo relacionados com o produto. A participação desejada no mercado define o grau de influência que a empresa tem na estrutura de mercado, determinando as políticas de preços e custos a serem adotadas. A característica do produto final dependerá dos fatores citados, adequando as metas pretendidas pela empresa.

Assim, determina-se o lucro alvo que será subtraído do preço do mercado resultando no custo-alvo do produto, compara-se com o custo atual (custos diretos da produção somados aos custos indiretos) obtendo-se o alvo de redução do custo.

É necessário determinar o custo-alvo, fazer a análise funcional do custo, classificar as características determinadas pelos clientes e relacionar características com componentes para calcular-se o índice de valor de cada atividade do produto (Op.cit.).

Desse modo, com o conhecimento da formação dos preços com base nos custos, aplicados na empresa e comparados com o mercado, pode se chegar ao custo das metas da empresa, ou seja, o custo mínimo de um produto com o máximo de rentabilidade possível, dado um preço de venda já fixado pelo mercado.

O processo de precificação ajuda na definição e posicionamento das organizações frente a medidas de desempenho e estratégias perseguidas. As possibilidades reais de alcançá-las se dão pela adoção de preços e políticas de preços, que em momentos adequados, podem obter para as empresas certo poder de barganha junto aos clientes, conforme as fases do ciclo de vida das empresas.

4.3 Processo de Precificação

4.3.1 O Preço

O conhecimento da estrutura organizacional e sua adequação à demanda pela cadeia de valor tornam a precificação um dos fatores chave no desempenho da empresa. Desse modo, os métodos e as políticas de formação de preços determinam o sucesso ou não do negócio nas fases do seu ciclo de vida.

Na formação dos preços, as empresas constatarem como o seu processo produtivo está relacionado com a geração de demanda aos produtos ou serviços, e ainda como os resultados obtidos podem cobrir os seus custos indiretos fixos e diretos.

Na precificação a análise dos custos determina qual o mínimo a ser cobrado dos clientes. A análise dos preços dos concorrentes e dos produtos substitutos permite à empresa redefinir o preço médio aceito pelo mercado. Com o conhecimento das características de agregação de valor dos seus produtos, obtém o máximo possível a ser cobrado no preço de venda.

O processo de precificação determina os métodos e políticas utilizados para se obter uma melhor posição competitiva no mercado, uma vez que com as informações necessárias podem-se obter as estratégias a serem adotadas para uma melhor gestão empresarial, conforme a fase em que se encontrar a organização no ciclo de vida das empresas .

4.3.2 Métodos de Precificação

Seguindo a análise das fases do ciclo de vida das empresas, considerando seus aspectos particulares setoriais, podem-se estabelecer alguns métodos de precificação segundo Kotler (1998): por preço de mercado, por *mark-up*, por valor percebido, por preço de valor e por retorno alvo.

No **método de precificação por preço de mercado** são adotados os preços mais utilizados pela concorrência ou fixados pelo setor industrial. Esse método é determinado, muitas vezes, em razão da falta de conhecimento técnico suficiente ou alto custo da tecnologia de informação.

Nas fases iniciais do ciclo de vida das empresas, elas não dispõem de recursos técnicos suficientes para fixarem seu próprio preço. Neste caso, a adoção de um preço baseado nos preços de mercado facilita sua sobrevivência ao ambiente no qual está inserida, vislumbrando a obtenção de ganhos quando adquirir o controle dos processos.

Entretanto, o método por preço de mercado pode refletir uma tendência coletiva setorial sobre custos e demandas, quando estes são de difícil mensuração e por respostas incertas dos concorrentes.

O **método de precificação por “mark-up”** na obtenção ou estimação do custo do produto acrescenta sobre esse ou sobre o preço de aquisição uma margem fixa. Este método é amplamente utilizado em empresas com base na diferenciação de preços de venda de seus produtos pelo método de custeio por absorção integral.

A partir desse método de custeio, aplica-se um multiplicador aos custos adicionados dos demais elementos formadores do preço de venda. Essa margem fixa pode ser calculada com base no custo total, quando a margem adicionada deve ser suficiente para cobrir os lucros desejados; ou ainda baseada nos custos e despesas variáveis, onde a margem adicionada deverá cobrir os custos fixos e lucros desejados.

No ciclo de vida das organizações, as empresas, quando em fases posteriores à inicial, costumam empregar este método de precificação utilizando-se da margem fixa comum entre a maioria das empresas do setor. Essa margem utilizada facilita a maior estabilidade dentro do segmento industrial pertencente, porém pode provocar vícios e distorções nos custos reais dos produtos e serviços ou na sua agregação de valor junto aos clientes e com isso facilitar a entrada de produtos substitutos.

No **método de precificação por valor percebido** a empresa desenvolve um produto ao seu mercado alvo planejando qualidade e preço. Ela estima volumes de vendas, capacidade da fábrica, custos unitários e investimentos fixando um preço que envolve todos os atributos valorizados pelos clientes no produto.

Este método depende da implantação de sistemas de informações com controle de gestão, encontrados na fase de maturidade do ciclo de vida do negócio. Nesse método de precificação os consumidores apresentam certo grau de barganha, influenciando a tomada de decisões das empresas com relação à satisfação de suas necessidades. A agregação de valor aos produtos é perseguida pela empresa que deseja cobrar preços altos oferecendo a qualidade como diferencial do valor, acumulando maior capital.

O **método de precificação por preço de valor** representa a prática de preços menores que os da concorrência, com a adoção de técnicas de melhoria nos processos produzindo custos baixos sem diminuição da qualidade de seus produtos.

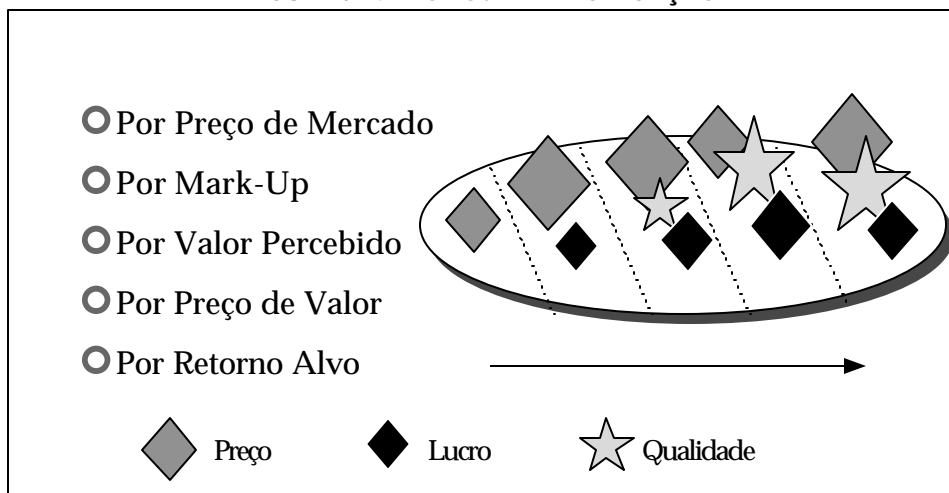
Essa precificação identifica o domínio da empresa sobre o processo produtivo sem repercussões negativas nos resultados, referentes à fase de *status quo* das organizações. Elas conseguem reduzir seus custos pela melhoria contínua, experiência acumulada e formas de custeio por atividades que lhe dão todo o conhecimento do processo.

Para o **método de precificação por retorno alvo** é determinado o preço que assegura a taxa alvo de retorno sobre os investimentos (ROI) da empresa. Com base em estimativas de impactos ocorridos nos volumes de vendas e no lucro se busca a redução do volume de equilíbrio através da análise do ponto de equilíbrio que indica em quanto é necessário baixar os custos indiretos fixos e custos variáveis.

Na fase de envelhecimento este método se torna muito importante em conjunto com sistemas de custeio por atividades na manutenção e modelagens de processos. Com o estabelecimento de custos alvo (*target-cost*) determinando os alvos de redução de custos junto à informações financeiras e conhecimento das atividades que não adicionam valor, chega-se aos reflexos das necessidades reais de preços por parte dos consumidores e empresários através da precificação.

Na Figura 9, apresenta-se a evolução do processo de precificação conforme as fases cíclicas do modelo proposto e os elementos fundamentais para a formação de preços.

FIGURA 9 - MÉTODOS DE PRECIFICAÇÃO



Adaptado de KOTLER (1998)

4.3.3 Políticas de Preços

Em conjunto com os métodos de precificação as empresas determinam políticas de preços indicando atitudes perante o mercado. Essas políticas, segundo Kotler (1998), de formação de preços são importantes para a manutenção de níveis de preço condizentes com os praticados no mercado e os pretendidos pelos clientes, sendo elas:

- **política de seguir preços**, onde uma empresa seguiria a empresa líder que apresenta uma participação estável e controlada no mercado mantendo sua condição de seguidora;
- **política de aumento da qualidade percebida**, onde ela mantém o preço com aumento da qualidade relativa dos produtos e serviços em contraposição aos concorrentes;
- **política de redução de preços**, onde a empresa reduz o preço para manter o volume das vendas, sendo a demanda sensível ao preço, podendo acarretar perda na participação no mercado;
- **política de aumento no preço e na qualidade**, onde a empresa opta por posicionamento de diferenciação no mercado, aumentando preço com base na qualidade que agrega valor ao cliente;
- **política de inovações**, onde a empresa cria marcas e linhas de produtos a preços atrativos aos vários níveis de consumidores com o intuito de fortalecer e aumentar a sua participação no mercado.

Por isso, os métodos de precificação em conjunto com as políticas de preços representam fatores que fazem do processo de precificação uma ferramenta relevante às organizações em cada fase do seu ciclo de vida.

4.4 Precificação no Quadro de Referência

Com o conhecimento dos fatores chave de sucesso custeio e precificação, e ainda, das metas de desempenho das empresas em cada fase do ciclo de vida das empresas são, por conseguinte, conhecidos os limites e as oportunidades organizacionais dentro do mercado.

Isto é, a análise dos custos resulta no conhecimento da utilização dos fatores produtivos pela empresa em comparação com o setor; a formação dos preços indica a relação entre os segmentos da demanda sensíveis aos preços e produtos; e o conhecimento das metas de desempenho determina quais as ações que as empresas devem tomar para alcançá-las.

Para obter o equilíbrio entre o ambiente mercadológico e os fatores responsáveis pelo sucesso em cada fase do ciclo é preciso relacionar essas variáveis com o propósito de melhorar a gestão empresarial conforme o quadro de referência (Tabela 6).

Portanto, as empresas apresentam comportamentos e estratégias diferentes conforme a fase do ciclo que se encontram. Logo pode-se observar as relações desses comportamentos e estratégias entre o estudo teórico e as empresas do estudo de casos, como segue.

Na **fase de nascimento**, começa a ser definida a estrutura para o controle. As comunicações são informais, a empresa procura assimilar as necessidades da demanda tentando se firmar no mercado. As metas de desempenho são o aumento da produção e o crescimento das vendas. O poder está centralizado e a empresa não apresenta departamentos.

Nesta fase apenas demonstrativos financeiros exigidos pelo fisco são solicitados. A precificação por preço de mercado, junto a um custeamento por recursos, determinam algumas alternativas para a empresa. O lucro é obtido pela diferença entre o preço de mercado e os custos. Algumas empresas no desejo de crescimento de suas vendas estabelecem o preço abaixo do mercado acreditando em lucros maiores no longo-prazo. Contudo, a maioria segue o preço de mercado que supre a falta de conhecimento técnico.

O método de custeio variável pode ser utilizado para controlar os custos fixos e variáveis que são identificados no plano de contas, e quando apresentar um grande número de produtos, aplica-se o rateio dos custos fixos indiretos determinando o custo do produto pelo

método por absorção integral. Porém, enquanto o domínio do processo produtivo não é alcançado ela apenas analisa seus custos, não podendo alterá-los.

Na **fase de crescimento**, as tarefas se tornam mais complexas com funcionários mais especializados e surgem necessidades de informação e controle. Ocorrem definições das responsabilidades, autoridade e especificações de cargos. A meta de desempenho é o aumento do lucro. A empresa começa buscar maior grau de apropriação de capital do seu processo produtivo.

Essa fase é marcada pela divisão da empresa em centros de custos. As empresas estabelecem preços que maximizem seu faturamento visando aumentar os lucros no longo-prazo e ocorrendo crescimento na participação de mercado. O preço ainda é determinado pelo mercado, podendo o lucro ser obtido como margem fixa acrescida ao preço de aquisição ou custos de produção. Com a precificação por *mark-up* os preços praticados no mercado conduzem a empresa a determinar uma margem fixa que cubra os lucros desejados. A forma de custeamento por centros de custos implantada segue o método de custeio por absorção que contribui para a distribuição dos recursos aos centros de custo através dos rateios de custos indiretos fixos e determinação dos custos diretos aos produtos.

Na **fase de maturidade** a estrutura hierárquica é definida. As responsabilidades e autoridades estão definidas ocorrendo necessidade de delegação das decisões. A empresa está burocratizada, com comunicação formalizada e controle estruturado. As metas de desempenho da empresa são o aumento do lucro e o crescimento das vendas.

Nesta fase o controle dos custos deixa a empresa em condições de estabelecer seu preço buscando maiores lucros com maior qualidade dos produtos. A preocupação com os custos influi no custo da produção. Nesta fase pode-se utilizar o método de custeio por absorção em um sistema baseado em atividades. Assim, nos processos produtivos limitados aos centros de atividades são direcionados os recursos por atividade.

A precificação por valor percebido fixa preços onde os atributos valorizados pelos clientes no produto são destacados, podendo a empresa aumentar seus preços agregando o valor da qualidade e com isso aumentando seus lucros.

Na **fase de estabilidade** a empresa está institucionalizada, profissionalizada e com bons sistemas de controle. A empresa tem o domínio do processo. A organização pode explorar novos produtos, novos mercados, diversificando produtos. A descentralização do controle faz com que a tomada de decisões seja canalizada aos diretores e gerentes. A competição no mercado aumenta e a empresa necessita gerenciar melhor os seus custos.

A empresa define o seu *status* com a capacidade de realizar gestão dos custos e dos preços. O método por preço de valor representa a forma de competir no mercado com custos mais baixos pela melhoria dos processos mantendo a qualidade dos produtos para conquistar novos segmentos sensíveis a preço. A precificação pode estabelecer preços mais baixos sem perda nos resultados, pois seus custos foram reduzidos sem depreciar sua qualidade.

O custeamento por atividades empregando o sistema de custeio por atividade institui a análise das atividades em todo o processo produtivo determinando a cadeia de valor e melhorias contínuas. Neste método as atividades são agrupadas em direcionadores comuns, que além de direcionadores de recursos direcionam as atividades necessárias ao processo.

Na **fase de envelhecimento** a empresa apresenta cultura própria e começa a ocorrer um exagero nas atividades burocráticas. Aparece o controle sobre as inovações e o conservadorismo sobre o risco, determinando a meta de desempenho como a rentabilidade sobre os investimentos. Nesta fase o fluxo de caixa da empresa se torna importante para determinar a regularidade da organização e suas interações com o ambiente. O controle é diluído para cada responsável administrativo deixando a alta administração com menos poder na tomada de decisões.

O modelo dos processos identifica maior qualidade e produtividade. O mercado indica os custos mais competitivos, sendo o lucro resultado de melhorias no processo. Uma precificação por retorno alvo assegura a taxa alvo de retorno sobre os investimentos, perseguida como meta da empresa, nesta fase com volume de equilíbrio reduzido. A análise do custo-alvo serve como base para a melhoria contínua e gerenciamento dos custos executados com o conhecimento das economias de escala e o escopo da empresa, adequando o preço aos custos.

O conhecimento das atividade e objetos de custos é essencial, pois o mercado determina a tecnologia pelo custo. O custeio por atividades é intensificado proporcionando o conhecimento correto dos custos melhorando a gestão dos mesmos, da qualidade e do tempo, agregando apenas o que representa valor aos olhos dos clientes.

No quadro de referência (Tabela 6), estão sintetizadas as relações entre os elementos fundamentais do ciclo de vida, custeio e precificação considerados à execução do estudo de casos e sua análise.

TABELA 6 - QUADRO DE REFERÊNCIA

Ciclo	Custo	Preço	Lucro
Nascimento ($P=C+L$) Aum. da Produção Cresc. das Vendas	Baseado em Volume Por Recursos Variável ou Integral	Preço de Mercado Política de Seguir Preços	Diferença entre os Preços e os Custos
Crescimento ($P=C+L$) Aumento do Lucro	Baseado em Volume Por Centros de Custos Absorção Integral	Por Mark-Up Política de Aum. da Qualidade	Margem Fixa Acrescida ao Preço de Aquisição
Maturidade ($L=P-C$) Aum. do Lucro Cresc. das Vendas	Baseado em Volume Por Centros de Custos Absorção Integral	Valor Percebido Política de Reduzir Preços	Alcançado pelo Controle dos Custos
Estabilidade ($L=P-C$) Flexibilidade <i>Status Quo</i>	Baseado em Atividade Por Centros de Ativ. Por Atividade	Preço de Valor Política de Aum. Qualidade e Preço	Define o <i>Status Quo</i> da Empresa
Envelhecim. ($C=P-L$) Retorno do Invest. Fluxo de caixa	Baseado em Atividade Por Atividades Por Atividade	Retorno Alvo Política de Inovações	Resultado de Melhorias no Processo

Elaboração: Autor

Em vista desse quadro, podem-se relacionar os processos de custeio e precificação como fatores de sucesso, aliados às medidas de desempenho das empresas nas fases do ciclo de vida organizacional. Esses processos de custeio e precificação são confirmados no capítulo seguinte, através do estudo de casos de cinco empresas nas fase do ciclo de vida, o qual analisa as metas de desempenho, processos de custeio e precificação identificados na gestão das empresas.

Capítulo 5

Estudo de Casos Múltiplos

Neste Capítulo são abordados a metodologia de pesquisa utilizada no estudo de casos das cinco empresas analisadas; os estudos práticos elaborados em cada empresa, compreendendo a gestão empresarial, os fatores-chaves no ciclo de vida; e a análise do resultado obtido das empresas relacionada às metas de desempenho das fases e os processos de custeio e precificação no ciclo de vida das empresas, conforme o quadro de referência (Tabela 6).

5.1 Metodologia Qualitativa de Pesquisa

O estudo de casos múltiplos caracteriza-se como uma pesquisa em que os objetos são unidades analisadas detalhadamente. Tem por objetivo proporcionar vivência da realidade por meio da discussão, análise e tentativa de solução de um problema extraído da vida real.

Dessa forma, são elaboradas pesquisas por método indutivo que investigam fenômenos atuais dentro de seu contexto de vida real. Nas situações em que as fronteiras entre esses fenômenos e os argumentos não estão claramente estabelecidas, se utiliza múltiplas fontes de evidência. Essas devem expressar a multiplicidade de dimensões presentes em uma determinada situação, uma vez que a realidade é sempre complexa, tendo como técnicas fundamentais de pesquisa a observação e a entrevista (Ludke, 1996).

O estudo de casos múltiplos, foi desenvolvido em uma amostra de cinco organizações, estando cada uma delas distribuídas nas cinco fases do ciclo de vida das empresas exposto no Capítulo 2.

O estudo teórico refere-se a identificação dos processos de custeio e precificação como fatores chave de sucesso, dispostos conforme as metas de desempenho definidas pela estrutura empresarial conforme o ciclo de vida considerado no quadro de referência (Tabela 6).

Neste estudo de casos, as empresas escolhidas apresentaram-se inseridas em diversos setores da atividade econômica, abrangendo o setor de plástico, eletro-eletrônico e de comunicação, alimentício e o metalúrgico.

Estabelecido os critérios do estudo de casos, foi executado o trabalho de campo, que envolveu a obtenção e organização das informações consideradas relevantes para o estudo em questão. Os dados foram coletados no local onde os eventos e fenômenos estudados acontecem, por meio de entrevistas, aplicação de questionário e observações.

O conteúdo das informações coletadas envolveu: a parte descritiva do que foi observado em cada empresa; e a parte reflexiva que incluiu os comentários do autor pesquisador durante a análise de dados. Essa análise esteve presente durante vários estágios da pesquisa, pelo confronto, no quadro de referência, dos dados com questões e proposições orientadoras do estudo de casos múltiplos.

As visitas com entrevistas e aplicação de questionário foram executadas entre os meses de novembro e dezembro de 1999, com o deslocamento do pesquisador até as sedes administrativas, disponibilizadas por contatos telefônicos do autor pesquisador e de seu orientador.

A visitação com entrevistas, na maior parte das empresas, ocorreu no mesmo período de aplicação de questionário. Porém, na Empresa 2 houve duas visitas para entrevista e aplicação de questionário na sede administrativa, e outra na fábrica, esta estabelecida em planta separada da estrutura administrativa e comercial. Já, na Empresa 4, houve visitação para entrevista e aplicação de questionário, e outra até a planta da fábrica, ocorrida dois meses após o primeiro contato, devido ao número excessivo de visitantes e o período estabelecido para visitas com guias.

A composição desse Capítulo, com o estudo e análise dos materiais obtidos das visitas às empresas, foi elaborada entre janeiro e maio de 2000. Com isso, foram determinadas relações entre o estudo de casos múltiplos e o estudo teórico desenvolvido, determinando os processos de custeio e precificação utilizados nas empresas em comparação aos definidos pelos Capítulos 3 e 4 desta dissertação.

As questões apresentadas no questionário (Anexo 6.1), foram estabelecidas conforme a metodologia qualitativa sob o método indutivo, através de perguntas fechadas referentes às variáveis estruturais das empresas, metas de desempenho, processo de custeio e processo de

precificação, respondidas pelos entrevistados e pela observação do autor na visita às plantas produtivas e não-produtivas das cinco empresas.

Após a etapa de visitas e obtenção de dados nas organizações, ocorreu no estudo de casos a estruturação dessas informações, relacionando cada empresa à fase do ciclo de vida em que se encontrava. De forma que, partindo-se da análise da base desses dados referentes aos questionários e observações na estrutura produtiva de cada empresa, chegou-se aos resultados finais.

Portanto, neste estudo prático serão apresentados: os dados coletados através de entrevistas e questionário, aplicados às cinco empresas, sobre a gestão empresarial e sua interpretação; os fatores chave de sucesso relacionados com as fases do ciclo de vida; e o resultado obtido relacionado com as metas de desempenho, processos de custeio e precificação.

5.2 Estudo na Empresa - 1

Esta empresa pertence à indústria de produtos de matérias plásticas, possui em seu quadro 45 funcionários diretos, bem como representantes distribuídos nos Estados de Santa Catarina, Paraná, Rio Grande do Sul e Rio de Janeiro, onde seus produtos são distribuídos e comercializados. Em termos numéricos, a Receita Operacional Líquida da empresa representa 0,20% do valor obtido pelo setor no ano de 1998 (Anexo 1.1 e 1.2).

5.2.1 - Gestão da Empresa

A forma de gestão está centralizada em uma pessoa, caracterizada pelo controle familiar, onde as posições chave a nível gerencial são ocupadas por pessoas de sua confiança. O sistema de controle é pouco sofisticado, com mecanismos informais na tomada de decisões. Os indicadores de controle não são orientados aos resultados, sendo produzidos relatórios de execução para fins de controle do proprietário. O sistema de informações não apresenta uma estrutura definida, sendo elaborados relatórios de maneira aleatória, dependendo de intuições dos assessores e sócios do negócio.

Verifica-se o planejamento operacional com fixação e avaliação de procedimentos operacionais dos equipamentos e maquinário. O controle de qualidade utiliza a inspeção e adequação do produto ao padrão, acontecendo apenas como correção de desvios ocorridos na demanda.

Em 1997 a empresa disponibilizava ao mercado apenas dois tipos de produtos, A e B. No ano seguinte adquirindo maquinário e equipamentos, ampliou seu negócio com a fabricação de mais um produto (C).

O processo produtivo é contínuo, apresentando fracos resultados com altos custos de produção, ou baixo domínio do processo de produção. A empresa manufatura os três tipos de produtos que utilizam 115 toneladas/mês da capacidade máxima de produção instalada de 180 toneladas/mês.

Como metas de desempenho a empresa busca fixação no mercado e demanda cativa de seus produtos, direcionando seus esforços para o aumento da produção e crescimento das vendas.

A forma de custeamento identificada na organização foi o custeamento por recursos, sendo esses recursos alocados diretamente aos produtos, utilizando-se de um sistema de custeio baseado no volume de produção do período. Esse sistema de custeio distribui os recursos aos produtos, conforme o volume produzido no semestre.

O método de custeio por absorção integral é identificado na empresa, pela discriminação de todos os custos de produção dos três produtos elaborados, de forma direta e indireta, rateando os custos indiretos. A assessoria de produção está desenvolvendo um controle de evolução das despesas por semestre, utilizando como base de dados a produção por pedido ou por encomenda, vislumbrando no futuro poder calcular os custos variáveis e fixos da empresa.

O método de precificação por preço de mercado é aplicado com informações informais sobre os preços utilizados pela concorrência, determinando a falta de conhecimento técnico da formação de preço. A política de formação de preços está representada pela condição de seguidora dos preços do mercado.

5.2.2 - Fatores de Sucesso no Ciclo de Vida

A empresa apresenta-se identificada com a fase de nascimento do ciclo de vida das empresas, uma vez que suas metas de desempenho são o aumento da produção e o crescimento das vendas com planejamento de curto-prazo e controle precário.

Os fatores chave custeio e precificação estão condizentes com a estrutura organizacional apresentada pela empresa, facilitando o alcance das metas de desempenho da primeira fase do ciclo.

O processo de custeio exhibe o custeamento dos produtos A, B e C por recursos, no qual utiliza o sistema de custeio baseado em volume de acordo com o método de custeio por

absorção integral. Neste processo, os custos indiretos de produção são rateados conforme o volume produzido no período, e com isso calculado o faturamento e a quantidade produzida para cada produto, sendo posteriormente, rateados os custos indiretos fixos na proporção dos resultados obtidos.

Nos últimos dois anos, o produto A representou 70 ton./mês, responsável por 50% do faturamento; foi seguido do produto B com 30 ton./mês, responsável por 14% do faturamento; e do produto C com 15 ton./mês, responsável por 36% do faturamento. Com essas informações a empresa optou pelo aumento da produção e vendas dos produtos, considerando o produto A como principal prioridade, o produto B como subproduto do primeiro, e direcionando o aumento da produção do produto C a uma clientela determinada.

Em 1998, a empresa adquiriu os maquinários e equipamentos para a manufatura do produto C, esforçando-se para adequar sua estrutura a um novo espaço físico, localizado fora da planta original da empresa. Em virtude disso, o produto C apresenta-se com custos diretos bem definidos em contraste aos custos indiretos que são rateados pelo volume total produzido. Com isso, a empresa poderia utilizar o método de custeio variável com custos fixos e variáveis determinando a quantidade mínima a ser produzida, com a análise do ponto de equilíbrio, diluindo ao máximo os custos fixos sobre os volumes produzidos e estabelecendo algum controle sobre os custos do produto C.

Consoante a gestão dos custos, pode-se visualizar como o processo de custeio torna as metas de desempenho alcançáveis num planejamento de curto-prazo, mesmo com falta de informações e controle dos custos dos produtos.

No processo de precificação a empresa segue o preço de mercado, adotando os preços mais utilizados pela concorrência. À medida que pratica esse método de precificação, a empresa focaliza mercados em que seus produtos sejam vendáveis, isto é, manufatura produtos em grandes quantidade esperando compensar os gastos com grandes volumes de vendas em curtos espaços de tempo. A garantia de continuar produzindo e sobrevivendo no mercado, está nas vendas constantes e em grandes quantidades, de maneira que gerem liquidez suficiente para a organização cumprir seus compromissos com fornecedores e investidores.

A política de seguir os preços das empresas líderes é condição necessária para se obter algum controle do negócio, visto que, se o preço de venda gerar capital de giro suficiente para a manutenção da estrutura da empresa, é um sinal que os custos dessa estrutura estão em níveis suportáveis, no curto-prazo.

Com o lucro sendo delimitado como a diferença entre os preços e os custos, a empresa procura justificar o empreendimento através da produção e venda de seus produtos, mesmo que isso signifique prejuízos ou lucros incertos, nesta fase.

A empresa sobrevive em busca da fixação no mercado, que determina uma demanda cativa por seus produtos. Os gestores da empresa prevêem que quando conseguirem alcançar as metas de desempenho os resultados irão garantir os investimentos e esforços iniciais.

Com o propósito de alcançar as metas de desempenho, os fatores custeio e precificação manifestados na Empresa 1 tornam sua estrutura adequada à fase do ciclo de vida em que se encontra.

TABELA 7-- QUADRO DE REFERÊNCIA DA EMPRESA 1

Ciclo	Custo	Preço	Lucro
Nascimento ($P=C+L$) Aum. da Produção Cresc. das Vendas	Baseado em Volume Por Recursos Variável ou Integral	Preço de Mercado Política de Seguir Preços	Diferença entre os Preços e os Custos
Crescimento ($P=C+L$) Aumento do Lucro	Baseado em Volume Por Centros de Custos Absorção Integral	Por <i>Mark-Up</i> Política de Aum. da Qualidade	Margem Fixa Acrescida ao Preço de Aquisição
Maturidade ($L=P-C$) Aum. do Lucro Cresc. das Vendas	Baseado em Volume Por Centros de Custos Absorção Integral	Valor Percebido Política de Reduzir Preços	Alcançado pelo Controle dos Custos
Estabilidade ($L=P-C$) Flexibilidade <i>Status Quo</i>	Baseado em Atividade Por Centros de Ativ. Por Atividade	Preço de Valor Política de Aum. Qualidade e Preço	Define o <i>Status Quo</i> da Empresa
Envelhecim. ($C=P-L$) Retorno do Invest. Fluxo de Caixa	Baseado em Atividade Por Atividades Por Atividade	Retorno Alvo Política de Inovações	Resultado de Melhorias no Processo

Elaboração: Autor

5.3 Estudo na Empresa 2

Esta empresa pertence à indústria de material elétrico, eletrônico e de comunicação, possui em seu quadro 60 funcionários na fábrica e administração, além dos pertencentes à filial localizada no Estado de São Paulo. Em termos numéricos, a Receita Operacional Líquida representa 0,04% do valor obtido pelo setor no ano de 1998 (Anexo 2.1 e 2.2).

5.3.1 - Gestão da Empresa

O controle é caracterizado como burocrático, com a gestão centralizada em algumas pessoas e procedimentos formalizados. O poder está descentralizado, com sistemas de controle formais e financeiro, tendo indicadores de controle quantitativos nem sempre orientados aos resultados. O sistema de informação é adaptado, por informações formalizadas em relatórios e demonstrações financeiras e não-financeiras por departamentos.

O organograma da empresa está composto de diretorias administrativa financeira, técnica, comercial e comitê diretivo composto de três sócios proprietários, coordenando departamentos comercial, de produção, industrial, financeiro, administrativo e do produto.

A empresa elabora planejamento operacional e orçamentário fixando e avaliando procedimentos operacionais e fixando e avaliando metas e políticas que direcionam os recursos orçados.

Atualmente, a empresa apresenta cinco tipos diferentes de produtos, sendo manufaturados em três linhas de produção, que são disponibilizadas em células de produção adaptáveis a qualquer um dos tipos produzidos. O controle estatístico define o controle da qualidade. O processo produtivo é discreto em lotes e por projeto com um equilibrado domínio, representado por resultados satisfatórios com custos de produção ao nível do setor.

Como meta de desempenho, a empresa busca o aumento da produção e crescimento das vendas com demanda cativa garantindo bons resultados operacionais.

Nas formas de custeamento identificadas, os recursos são distribuídos em centros de custos e então rateados aos produtos com as bases de alocação dos custos por volume produzido mensalmente.

O método de custeio por absorção integral é identificado pela discriminação dos custos de produção aos cinco produtos elaborados, de forma direta e indireta. Para o rateio dos custos indiretos nos centros de custos são elaborados orçamentos e controle das despesas de vendas, despesas operacionais, frete de entrada, receitas e margem de lucro, complementado com planilhas de comparação desses dados com os da concorrência, acompanhando sua evolução semestralmente.

O método de precificação por valor percebido é identificado com orçamentos das vendas, capacidade, investimento e custos dos produtos para análise de formação de preços em comparação aos seus concorrentes, buscando custos mais baixos no mercado.

A política de inovação é adotada visando a criação de linhas de produtos direcionados a segmentos diferentes da demanda com a finalidade de aumento da participação da empresa no mercado seguindo tendência do setor.

5.3.2 - Fatores de Sucesso no Ciclo de Vida

A empresa apresenta-se identificada com a fase de crescimento do ciclo de vida das empresas, pois o poder está descentralizado com sistema de informação adaptado, por indicadores financeiros formalizados e planejamento operacional e orçamentário de curto-prazo. No entanto, as metas de desempenho ainda são reconhecidas como o aumento da produção e crescimento das vendas.

Esse fato pode comprometer, conforme o estudo teórico, a evolução da empresa no ciclo de vida, uma vez que a estrutura administrativa e produtiva da organização já exibe controle dos custos e formação de preços utilizando-se das informações disponíveis. De forma que, o aumento dos lucros como meta de desempenho a ser alcançada resultaria em maior apropriação de capital, tolerada pelos aspectos qualitativos e sistemas de custeio e precificação, já estabelecidos na gestão da empresa.

No processo de custeio dos produtos os recursos são distribuídos em centros de custos e então alocados e rateados os custos indiretos aos produtos, discriminando seus custos pelo método por absorção integral no sistema baseado em volume de produção. A empresa está separada em duas plantas, uma contendo a fábrica, com os departamentos produtivos, e outra apresentando os departamentos não-produtivos como administração, vendas e distribuição. Essa estrutura apresenta os centros de custos responsáveis pela identificação, alocação e rateio dos custos aos produtos, obtendo-se informações sobre os custos totais de cada centro por semestre, quantidades e faturamento de cada produto mensalmente.

Além disso, os gestores dispõem de informações de *benchmark* dos concorrentes sobre os custos de venda, montagem, *setup*, frete, margem de lucro e faturamento. Essas informações melhoram a tomada de decisões e auxiliam os processos de custeio e precificação da empresa.

No ano de 1998, o produto A representou 6.548 unidades/ano, responsável por 7% do faturamento; seguido do produto B com 2.018 unidades/ano, responsável por 11% do faturamento; produto C com 1.091 unidades/ano, responsável por 12% da Receita

Operacional; produto D com 768 unidades/ano, representando 7% do faturamento; e do produto E com 432 unidades/ano, responsável por 63% do faturamento.

Pode-se observar que o produto com maior venda não apresenta o maior faturamento anual, e ainda, o produto que representa 63% da Receita Operacional não apresenta a maior quantidade vendida no período. Isso indica que a empresa passa a dominar seu processo produtivo direcionando-se aos aspectos qualitativos de agregação de valor aos produtos que contribuem com maior fatia da Receita Operacional.

Ou seja, no produto E a meta de desempenho de crescimento das vendas não gera o maior resultado, visto que apenas a meta de aumento do lucro reflete as melhorias na qualidade identificadas pelos sistemas de custeio e precificação na segunda fase do ciclo de vida empresarial.

Durante os últimos anos, a organização estabeleceu projetos em parceria com empresas situadas no exterior, havendo troca de conhecimentos tecnológicos e desenvolvimento de equipamentos de ponta. Nos produtos incrementados com essa nova tecnologia, a empresa apresenta políticas de preços diferentes, pois oferecem alto valor agregado, representando pouco volume de vendas com resultados mais expressivos.

No processo de precificação são identificados o método por preço de mercado utilizado nos produtos comercializados em grande quantidade, permitindo a sobrevivência da empresa no setor; e o método por valor percebido aplicado aos produtos direcionados aos mercados alvo que envolvem atributos valorizados pelos clientes.

A formação de preços na empresa dispõe de informações da concorrência e controle dos custos em centros de custos, entretanto a falta de definição da margem que cubra os custos fixos e lucros desejados (*mark-up*) aos produtos A e B, expressa crescimento das vendas sem haver retorno financeiro que cubra os gastos da fabricação. Logo, o método de precificação por *mark-up* atribuído aos produtos com baixo valor agregado contribuirá para a compreensão sobre a meta de apropriação de capital, obtida por tarefas mais complexas e funcionários especializados que determinam melhorias no processo produtivo.

A política de inovações seguida pelos gestores na organização está direcionada aos produtos com maior agregação de valor, uma vez que seus resultados financeiros propiciam investimentos em novos produtos. Já o aumento da qualidade com aumento dos preços é condizente com a política utilizada nos produtos com grande volume de vendas.

Na estrutura da empresa os sistemas de controle formais e financeiros adaptados, os programas e sistemas de controle da qualidade e o domínio equilibrado do processo com resultados satisfatórios indicam que a organização se encontra na segunda fase do ciclo, com

processos de precificação e custeio em evolução à fase seguinte, contanto que se aplique a meta de desempenho de aumento do lucro.

TABELA 8- **QUADRO DE REFERÊNCIA DA EMPRESA 2**

Ciclo	Custo	Preço	Lucro
Nascimento ($P=C+L$) Aum. da Produção Cresc. das Vendas	Baseado em Volume Por Recursos Variável ou Integral	Preço de Mercado Política de Seguir Preços	Diferença entre os Preços e os Custos
Crescimento ($P=C+L$) Aumento do Lucro	Baseado em Volume Por Centros de Custos Absorção Integral	Por <i>Mark-Up</i> Política de Aum. da Qualidade	Margem Fixa Acrescida ao Preço de Aquisição
Maturidade ($L=P-C$) Aum. do Lucro Cresc. das Vendas	Baseado em Volume Por Centros de Custos Absorção Integral	Valor Percebido Política de Reduzir Preços	Alcançado pelo Controle dos Custos
Estabilidade ($L=P-C$) Flexibilidade <i>Status Quo</i>	Baseado em Atividade Por Centros de Resp. Por Atividade	Preço de Valor Política de Aum. Qualidade e Preço	Define o <i>Status Quo</i> da Empresa
Envelhecim. ($C=P-L$) Retorno do Invest. Fluxo de Caixa	Baseado em Atividade Por Atividades Por Atividade	Retorno Alvo Política de Inovações	Resultado de Melhorias no Processo

Elaboração: Autor

5.4 Estudo na Empresa 3

A empresa em estudo pertence à indústria de material elétrico, eletrônico e de comunicação, possuindo 700 pessoas no seu quadro de funcionários. Apresenta rede de assistência técnica, com vendas de peças e produtos, e ainda laboratórios avançados em todo o Brasil. Em termos numéricos, a Receita Operacional Líquida da empresa representa 0,52% do valor obtido pelo setor no ano de 1998 (Anexo 3.1 e 3.2).

5.4.1 - Gestão da Empresa

A forma de gestão está descentralizada em centros de custos utilizando controle financeiro, ou seja, controle por resultados orientado à tomada de decisões e ao controle da atuação dos responsáveis. O sistema de informações é adaptado à organização, pois a empresa apresenta relatórios e demonstrações financeiras e não-financeiras por departamento.

No organograma da empresa o conselho administrativo é composto pelo presidente e diretores comercial, industrial, da qualidade, administrativo-financeiro. Os sub-níveis hierárquicos compreendem supervisões em treinamento, marketing, logística, dos produtos,

assistência técnica, engenharia industrial, suprimentos, planejamento de materiais de produção, garantia da qualidade, custo e orçamento, recursos humanos, informações estratégicas entre outros.

O planejamento aparece nos níveis operacionais, orçamentário e estratégico. Há fixação e avaliação dos objetivos e das estratégias, facilitando a adaptação ao ambiente de mercado e promovendo melhora contínua da posição competitiva. Ocorre direcionamento dos recursos em busca do alcance das metas e políticas orçadas no curto-prazo, e avaliação dos procedimentos operacionais que influenciam na qualidade dos produtos e serviços internos e externos.

O processo produtivo da empresa é discreto em massa, apresentando controle estatístico e programas de controle da qualidade, obtendo alto domínio do processo de produção com bons resultados e custos de produção baixos.

A empresa apresenta duas grandes linhas de produtos, a primeira com 12 produtos e a segunda com 10 produtos, ambas diferenciadas por segmentos de mercados, representando 35% e 43% da fatia do mercado brasileiro, respectivamente. Suas linhas de produção apresentam 60% de máquinas automatizadas, com projetos de expansão dessas máquinas em detrimento as manuais, para diminuição da mão-de-obra.

As metas de desempenho são o aumento do lucro e crescimento das vendas, pois a empresa apresenta domínio total dos processos de produção, utilizando-se de tecnologias de ponta no seu mercado, gerando flexibilidade e melhores resultados pela estrutura adequada às variações de demanda.

A forma de custeamento identificada é a por centros, em que os recursos são rateados aos produtos com base no volume de produção do período. Os custos indiretos são alocados aos produtos através desses centros de custo.

O método de custeio identificado considera a apropriação de todo gasto operacional aos custos de produção, discriminando esses custos aos produtos de forma direta e indireta, ou seja, por absorção integral.

Na precificação o método utilizado aplica uma margem fixa para estimar os custos de produção por departamentos, que é acrescentada sobre o custo e despesas variáveis. Os preços fixados pelos concorrentes são utilizados em orçamentos e análise de *benchmarking*, pela empresa. Os departamentos de manufatura estão divididos em automatizados, em linhas de produção de máquinas manuais e em linhas manuais, sendo que nos dois últimos existe a divisão por células de produção representando diminuições nos tempos de *setup* e troca de ferramentas.

Na maior parte dos produtos a política de formação de preços identifica-se com o aumento da qualidade, onde o preço médio de mercado é mantido com aumento da qualidade em comparação aos concorrentes. Já os produtos com ciclo de vida terminal recebem uma política de redução de preços visando manter o seu volume de vendas; e para os produtos novos, são criadas marcas e linhas de produtos a preços atrativos aos vários níveis de consumidores aumentando a participação no mercado.

5.4.2 - Fatores de Sucesso no Ciclo de Vida

A empresa está identificada com a fase de maturidade do ciclo de vida das empresa, uma vez que suas metas de desempenho são o aumento de lucro e crescimento das vendas, definidas por certo domínio do processo produtivo gerando alguma flexibilidade em relação a demanda, sendo a estrutura organizacional adequada ao volume de vendas e à fatia de mercado.

No processo de custeio o custeamento é executado por centro de custos, alocando os recursos aos produtos com rateio dos custos indiretos pelo método de custeio por absorção integral. Ao longo do processo produtivo são dispostos centros de custos que cumprem funções que independem do fluxo produtivo com departamentos automatizados e manuais executando tarefas que garantem maior volume de venda e apropriação de capital, gestão dos custos estabelecendo custos diretos de fabricação e rateios dos custos indiretos conforme volume produzido nos centros durante a manufatura dos produtos .

Com sistema de custeio baseado no volume de produção, a empresa apresenta linhas de produção divididas em células de produção que são abastecidas por matérias-primas e peças elaboradas nos departamentos automatizados. Dessa forma, o rateio dos custos e despesas indiretos nos centros produtivos envolve critério de alocação que varia com o volume produzido nas células produtivas, dispondo de controle satisfatório dos gastos ocorridos no processo.

A empresa oferece dois tipos de produtos, que são divididos em modelos e direcionados a diferentes segmentos de demanda. O produto A apresenta 12 modelos e o produto B exibe 10 modelos diferentes. Isso reflete a preocupação com atributos valorizados pelos clientes como forma de alcançar as metas de desempenho de aumento do lucro e crescimento das vendas.

Nos anos de 1997 e 1998, o produto A apresentou 200 mil unidades/ano, responsável por 60% do faturamento e o produto B apresentou 65 mil unidades/ano, representando 40% do faturamento no período. Essas informações delimitam as metas de desempenho de

aumento dos lucros com crescimento das vendas, e ainda direcionam a evolução do processo de precificação ao método de valor percebido não identificado na gestão de empresa mais compreendido como forma de alcance das metas.

A empresa apresenta sua rede de atuação e distribuição sedimentada nos países da América Latina, seus maiores mercados consumidores estão no Brasil, México e Argentina, abrigando redes de assistência técnica e laboratórios avançados, que prestam serviços pós-venda aos seus clientes. Isso mostra a preocupação da organização em obter melhor compreensão sobre as necessidades dos clientes, como também, maior informação dos segmentos do mercado em que atua.

Na gestão da organização é desenvolvido o controle por resultados de forma descentralizada nos departamentos e setores, utilizando-se informações financeiras, com alto domínio do processo produtivo obtendo resultados com custos de produção baixos.

Logo, há preocupação com planejamento operacional, orçamentário e estratégico, sendo que nesse último, a relação entre as necessidades dos mercados alvo na formação de preços se tornam importantes com maior apropriação e vendas. Entretanto, nos departamentos independentes do fluxo produtivo é estimada margem fixa sobre os custos e despesas variáveis.

Os departamentos automatizados trabalham continuamente, transformando a matéria-prima utilizadas nos departamentos com linhas de máquinas manuais dispostas em células de produção. Esses últimos elaboram as peças que serão montadas nos departamentos em linha de produção final, também divididos em células produtivas. Em cada etapa do processo produtivo há controle da qualidade dos produtos, corrigindo gargalos ocorridos durante o processo.

Os métodos de preço de mercado e por mark-up são identificados como forma de gestão da precificação, porém há necessidade em usufruir das informações obtidas sobre a estrutura organizacional, que determina as necessidades da demanda e preços de venda, com maior apropriação de capital. De sorte que o método de valor percebido é condição necessária para que as metas de desempenho sejam alcançadas pela empresa, com a utilização das informações já conhecidas internamente sobre mercados alvo, volumes de vendas estimados, custos unitários e investimentos na fixação do preço que agregue valor e permita os resultados esperados na fase de maturidade.

Por conseguinte, as políticas de formação de preços valem-se do aumento da qualidade em 80% dos produtos manufaturados na organização. A qualidade no produto determina os resultados esperados pela empresa na fase do ciclo de vida e confirma o estudo teórico.

O controle e a descentralização das responsabilidades se confirmam com políticas de preços específicas para ao lançamento de novos produtos com política de inovação em linhas de produtos com preços atrativos aos vários níveis de consumidores; e produtos obsoletos, indicada pela redução de preços à manutenção ótima do volume de vendas.

Com o propósito de dispor das metas de desempenho, os fatores de custeio e precificação manifestados na Empresa 3 ocupam-se da estrutura empresarial na adequação à fase do ciclo de vida em que se encontra.

TABELA 9 - **QUADRO DE REFERÊNCIA DA EMPRESA 3**

Ciclo	Custo	Preço	Lucro
Nascimento ($P=C+L$) Aum. da Produção Cresc. das Vendas	Baseado em Volume Por Recursos Variável ou Integral	Preço de Mercado Política de Seguir Preços	Diferença entre os Preços e os Custos
Crescimento ($P=C+L$) Aumento do Lucro	Baseado em Volume Por Centros de Custos Absorção Integral	Por <i>Mark-Up</i> Política de Aum. da Qualidade	Margem Fixa Acrescida ao Preço de Aquisição
Maturidade ($L=P-C$) Aum. do Lucro Cresc. das Vendas	Baseado em Volume Por Centros de Custos Absorção Integral	Valor Percebido Política de Reduzir Preços	Alcançado pelo Controle dos Custos
Estabilidade ($L=P-C$) Flexibilidade <i>Status Quo</i>	Baseado em Atividade Por Centros de Ativ. Por Atividade	Preço de Valor Política de Aum. Qualidade e Preço	Define o <i>Status Quo</i> da Empresa
Envelhecim. ($C=P-L$) Retorno do Invest. Fluxo de Caixa	Baseado em Atividade Por Atividades Por Atividade	Retorno Alvo Política de Inovações	Resultado de Melhorias no Processo

Elaboração: Autor

5.5 Estudo na Empresa 4

A empresa pertence à indústria de produtos alimentares, possuindo 800 funcionários nas áreas de produção e administração. Apresenta uma rede de distribuição centralizada em armazéns regionalizados terceirizados que suprem os mercados alvos mantendo uma melhor acomodação dos produtos e reduzindo o tempo da entrega do pedido ao consumidor. Em termos numéricos, a Receita Operacional Líquida representa 0,23% do valor obtido pelo setor no ano de 1998 (Anexo 4.1 e 4.2).

5.5.1 - Gestão da Empresa

A forma de gestão está descentralizada em centros de responsabilidades utilizando controle financeiro por resultados, com mecanismos formais e indicadores quantitativos orientados a resultados e sistemas de informação orientado à tomada de decisões e ao controle de atuação dos responsáveis.

O organograma da empresa é composto pelo presidente, vice-presidente, e diretorias comercial, de produção, industrial, administração e finanças, sendo subordinados departamentos de marketing, comercial, material, finanças, informática, recursos humanos, contabilidade, qualidade e outros.

A empresa fixa e avalia procedimentos operacionais, metas e políticas de curto-prazo, direcionando os recursos e avaliando as ações anualmente. O planejamento estratégico, com adaptação ao mercado e promovendo melhoria contínua da posição competitiva, é revisto e programado a cada cinco anos. O sistema de informações está formalizado em relatórios, demonstrações financeiras e estudo de mercado em todo o processo produtivo.

O processo produtivo da empresa é contínuo, com medição da qualidade por inspeção, controle estatístico, programas de qualidade, planejamento e adequação do produto ao mercado antecipando suas necessidades. O domínio do processo produtivo é considerado alto, pois obtém bons resultados com custos de produção baixos.

A empresa apresenta duas grandes linhas de produtos, representando cada uma 50% da produção anual. A fatia de mercado na região da Grande Florianópolis representa 55% do mercado, e nas regiões do Planalto e Sul Catarinense representa 33% do mercado. A sua atuação se estende aos Estados de São Paulo e Rio de Janeiro, porém apresentando baixa participação no mercado.

As metas de desempenho são o aumento do lucro, crescimento das vendas e preocupação com retorno sobre investimento, onde a empresa apresenta domínio total dos processos de produção gerando flexibilidade perante a demanda com melhores resultados, porém começa a haver decisões estratégicas com o propósito de diminuir risco e explorar oportunidades.

Na forma de custeamento os recursos são distribuídos aos centros de atividades através de sistema baseado em atividades, no qual os gastos são alocados às atividades do processo produtivo.

O método de custeio por atividades é identificado, exibindo conjuntos de custos para cada evento na organização e o seu respectivo direcionador, sendo os custos indiretos alocados aos produtos pelas atividades que geram e consomem os recursos dentro do processo produtivo.

A precificação pelo método de valor percebido é identificada, com produtos desenvolvidos aos mercados alvo, estimando-se volumes de vendas, capacidade, custos unitários e retorno sobre os investimentos, para a fixação de um preço que envolva atributos valorizados pelos clientes.

As políticas de formação de preço utilizadas são a de aumentar qualidade e preço, com diferenciação de produtos e aumento da qualidade como forma de agregação de valor; e a política de aumento da qualidade utilizada aos produtos novos, mantendo o preço constante, com aumento nos atributos valorizados pela demanda em contraposição aos concorrentes.

5.5.2 - Fatores de Sucesso no Ciclo de Vida

A empresa está identificada com a fase de estabilidade do ciclo de vida das empresas, uma vez que seu sistema de informações é estratégico oferecendo relatórios, demonstrações e estudos de mercado em todo o processo produtivo com domínio total dos processo de produção, submetido à maior flexibilidade e gestão da qualidade pela adequação do produto pela antecipação as necessidades do mercado.

As metas de desempenho expressam a transição do aumento dos lucros com crescimento das vendas para o retorno sobre investimentos, manifestando maior flexibilidade e *status quo*, no entanto, ainda não assimilados pelos gestores da empresa como metas de desempenho da fase de estabilidade.

O processo de custeio identificado compreende forma de custeamento por centros de atividades com sistema de custeio baseado em atividades, sendo decompostos os processos produtivos de cada centro e definidas as atividades para onde serão direcionados os recursos. A empresa apresentou sete centros de responsabilidades. Em cada um deles os custos e as despesas indiretos são alocados por direcionadores de custos às atividades consumidas pelos produtos, através do índice de direcionamento de custos de cada centro. Logo, os processos de produção desses centros formam o processo produtivo total, exibindo gastos específicos dos centros e gastos gerais da produção.

O método de custeio por atividades é identificado nesse sistema de custeio, aplicado às atividades geradoras de custos e não diretamente aos produtos. Neste método é discriminado um conjunto de custos para cada evento da organização e o seu respectivo direcionador. Na identificação e alocação dos custos de cada atividade produtiva são reconhecidas aquelas que adicionam ou não valor ao produto.

Dessa maneira, com planejamento estratégico e gestão da qualidade, as informações obtidas no processo de custeio estabelecem um processo produtivo enxuto e flexível capaz de

conduzir a empresa ao *status quo*, ou seja, ao equilíbrio dos custos e despesas da estrutura organizacional com os lucros obtidos no período.

Nos anos de 1997 e 1998, o produto A apresentou 1,5 mil ton./mês, representando 40% do faturamento e o produto B com 1,5 mil ton./mês, representando 60% da receita líquida no período. Essas informações são conhecidas pela empresa na flexibilidade da organização em relação ao mercado, determinação dos mercados alvo e conhecimento de seus custos por atividades consumidas.

A estrutura produtiva da organização se encontra verticalizada e integrada em plantas de armazenamento, transformação da matéria-prima, administrativa e de manufatura dos produtos. Além, do processo de fabricação do produto, é compreendido o processo de transformação de matérias-primas brutas determinando a gestão da qualidade, e ainda, a distribuição e logística feitas com frota e armazéns de distribuição regionais terceirizados, que suprem as várias regiões com maior flexibilidade e sem comprometimento de seus custos fixos com os da estrutura empresarial.

No processo de precificação o método por valor percebido utilizado na gestão do negócio fixa o preço que envolve atributos valorizados pelo cliente, sendo preços mais altos que os da concorrência. No entanto, a estrutura produtiva apresenta-se direcionada aos mercados alvo com flexibilidade do processo produtivo e gestão dos custos por atividades em centros de responsabilidade. A empresa tem condições de usufruir das técnicas de melhoria nos processos com diminuição dos custos sem a perda da qualidade, utilizando o método de precificação por preço de valor.

Na política de formação de preços, a empresa optou por posicionamento de diferenciação, com aumento do preço com base na qualidade que agrega valor ao produto. Essa política determina o controle dos custos e a preocupação em manter os níveis de lucro e rendimento da quarta fase do ciclo de vida, que define a flexibilidade e o *status quo* da empresa.

A meta de desempenho compreendida na estrutura da Empresa 4 é entendida como o alcance da flexibilidade, expressa na gestão dos custos por atividade e na formação de preço que compreendam a vantagem de custos mais baixos, envolvendo sistemas de controle e domínio da fatia de mercado, que garantam o *status quo* da empresa perante os segmentos de demanda.

TABELA 10 - QUADRO DE REFERÊNCIA DA EMPRESA 4

Ciclo	Custo	Preço	Lucro
Nascimento ($P=C+L$) Aum. da Produção Cresc. das Vendas	Baseado em Volume Por Recursos Variável ou Integral	Preço de Mercado Política de Seguir Preços	Diferença entre os Preços e os Custos
Crescimento ($P=C+L$) Aumento do Lucro	Baseado em Volume Por Centros de Custos Absorção Integral	Por <i>Mark-Up</i> Política de Aum. da Qualidade	Margem Fixa Acrescida ao Preço de Aquisição
Maturidade ($L=P-C$) Aum. do Lucro Cresc. das Vendas	Baseado em Volume Por Centros de Custo Absorção Integral	Valor Percebido Política de Reduzir Preços	Alcançado pelo Controle dos Custos
Estabilidade ($L=P-C$) Flexibilidade <i>Status Quo</i>	Baseado em Atividade Por Centros de Ativ. Por Atividade	Preço de Valor Política de Aum. Qualidade e Preço	Define o <i>Status Quo</i> da Empresa
Envelhecim. ($C=P-L$) Retorno do Invest. Fluxo de Caixa	Baseado em Atividade Por Atividades Por Atividade	Retorno Alvo Política de Inovações	Resultado de Melhorias no Processo

Elaboração: Autor

5.6 Estudo na Empresa 5

A empresa em estudo pertence à indústria de metalurgia, possuindo no seu quadro 5.000 funcionários, nas áreas de produção e administração. Apresenta representações com coordenação de vendas e assistência técnica espalhadas no Brasil, nos países da América do Norte e Europa. Em termos numéricos, a Receita Operacional Líquida representa 1,91% do valor obtido pelo setor no ano de 1998 (Anexo 5.1 e 5.2).

5.6.1 - Gestão da Empresa

A forma de gestão está descentralizada em unidades produtivas, utilizando controle financeiro por resultado, com sistemas de controle muito sofisticado com mecanismos formais e controle financeiro e não financeiro. O sistema de informação é adaptado com informações formalizadas em relatórios e demonstrações financeiras e não-financeiras em cada divisão da organização.

O organograma é composto pelo presidente, vice-presidentes, e diretorias de superintendência, administrativa-financeira, comercial, industrial, técnica, sendo subordinados as gerências de informática, recursos humanos, finanças e contabilidade, consultoria jurídica, auditoria e controladoria, centros de P&D, sistemas, engenharia, qualidade, planejamento e controle da produção, planejamento de marketing, vendas, distribuição de produtos, relações industriais, suprimentos e outros.

No planejamento operacional e orçamentário a empresa fixa e avalia metas e políticas para cada semestre, direcionando os recursos necessários ao cumprimento das metas com melhoria contínua nos processos. O planejamento estratégico é elaborado a cada 5 anos, fixando e avaliando os objetivos e estratégias para a adaptação da organização no ambiente competitivo.

O processo produtivo é contínuo, apresentando duas classes de produtos que são divididos em lotes e por projeto. No primeiro a qualidade é medida com controle estatístico, programas e sistemas de qualidade que adequam o produto às necessidades dos clientes; e no segundo o produto é planejado e adequado ao mercado. O domínio do processo produtivo é considerado alto obtendo bons resultados com custos de produção baixos.

A organização apresenta três grandes linhas de produtos, representadas por produtos próprios, específicos e especiais (sob encomenda) que equivalem a 25%, 5% e 70%, respectivamente, do faturamento anual da empresa. A fatia por produto no mercado brasileiro representa 50% dos produtos próprios e específicos, e 40% dos produtos especiais.

As metas de desempenho são o retorno sobre investimento e fluxo de caixa, e ainda, o aumento do lucro e crescimento das vendas. A empresa privilegia decisões estratégicas que diminuam seu risco e de acompanhamento do fluxo de caixa ao nível da alta administração, responsável pelas tomadas de decisões externas, manutenção e consultoria às unidades internas da empresa. Internamente a organização apresenta-se subdividida em unidades produtivas com certo grau de autonomia produtiva e administrativa, com domínio do processo produtivo e adequados a responder aos aumentos da demanda por seus produtos.

A forma de custeamento por atividades é identificada com a alocação dos recursos às atividades do processo produtivo, por direcionadores de custo. O sistema é baseado em atividades com alocação dos custos para cada atividade permitindo mensurar a quantidade de recursos consumidos. Contudo, o sistema de custeio dos produtos especiais identifica a utilização de custos padronizados que devem ser comparados e analisados aos resultados do sistema de custeio por atividades.

O método de custeio identificado aloca os custos indiretos aos produtos pelas atividades que geram e consomem recursos, com um enfoque externo da alta gerência em todo o processo produtivo. Neste contexto o método de custeio por atividades é utilizado, porém, em cada unidade produtiva são identificados também o método de custeio variável, que dilui ao máximo os custos e despesas fixos sobre o volume de produção, identificando os pontos de estrangulamento onde a maior produção acarreta o aumento dos custos.

A prática de preços menores que os da concorrência, com melhorias dos processos a custos baixos, sem diminuição da qualidade e taxas alvo de retorno sobre os investimentos que estabelece redução dos custos, é identificada na precificação da empresa. Assim, é praticado o preço de valor aos produtos próprios e específicos e o método por retorno alvo aos produtos especiais sob encomenda. Nos produtos especiais é comparado o preço fixado pelo setor industrial com a formação de preços e gestão de custos na melhoria dos resultados nas unidades produtivas da organização.

A política de preços identificada opta por posicionamento de diferenciação do produto, aumentando o preço com base na qualidade que agregue valor ao cliente. Essa política é definida aos produtos próprios, específicos e aos produtos especiais. Nos dois primeiros o domínio do processo produtivo e a fatia do mercado garantem o aumento da qualidade e dos preços, mas, nos produtos especiais o aumento da qualidade e do preço tornam-se uma questão de barganha da empresa com seus clientes, pelo cumprimento das sugestões feitas em contratos de encomenda.

5.6.2 - Fatores de Sucesso no Ciclo de Vida

A empresa está identificada com a fase de envelhecimento do ciclo de vida das empresas, uma vez que as metas de desempenho manifestam decisões estratégicas que diminuam os riscos explorando oportunidades com acompanhamento do fluxo de caixa da empresa, definidas pelo controle e planejamento estratégico, gestão da qualidade e alto domínio do processo produtivo.

A empresa apresenta para cada produto unidades de produção nas quais os custos são alocados às atividades ao longo do seu processo produtivo, sem divisões departamentais. Esses centros correspondem a unidades de negócios que recebem manutenção, financiamento, consultorias e coordenação das vendas da alta administração.

Nas unidades produtivas assumem-se as metas de desempenho de aumento do lucro e crescimento das vendas, gerando flexibilidade e melhores resultados internos, em conjunto

com os resultados externos concedidos aos acionistas pelo controle dos investimentos e fluxo de caixa.

O processo de custeio oferece custeamento por atividades, sendo os recursos destinados às atividades do processo produtivo, por direcionadores de custo, chegando até os produtos que as utilizaram. O sistema de custeio é baseado em atividade para cada processo produtivo nas unidades produtivas e não-produtivas da alta gerência, portanto são utilizadas bases específicas de alocação de custos para cada atividade mensurando com mais propriedade a quantidade de recursos consumidos nos produtos e quais são desnecessárias a eles.

No método de custeio por atividades são discriminados conjuntos de custos para cada evento na organização e o seus respectivos direcionadores. Os custos indiretos são alocados aos produtos pelas atividades que geram e consomem recursos nas áreas produtivas e não-produtivas da empresa.

No setor metalúrgico, os custos indiretos fixos representam mais que 80% do custos do produto, devido aos equipamentos e outros imobilizados necessitarem de investimentos de grande aporte financeiro. Por isso, as empresas desse ramo de atividade apresentam grande quantidade de Ativos Permanentes e Passivos Exigíveis de Longo-Prazo.

Por se tratar em grande parte de custos indiretos fixos, esses custos são direcionados às atividades consumidas por produto, pelo sistema de custeio que identifica as perdas e desperdícios do processo, sendo comparados aos resultados obtidos anteriormente. No caso dos produtos sob encomenda, estes são comparados aos padrões pré-estabelecidos pelos contratantes.

Como forma de controlar as metas de desempenho em cada unidade produtiva é elaborado o método de custeio variável, em que a análise do ponto de equilíbrio do produto e a identificação de pontos de estrangulamento são interpretados em conjunto com as informações estratégicas de custo, definindo aumento do lucro com crescimento das vendas.

Dessa maneira o processo de custeio é definido ao nível da organização com metas de controle dos investimentos dos acionistas e do fluxo de caixa; e para cada unidade produtiva são consideradas também metas de aumento do lucro com crescimento das vendas mantendo a empresa flexível perante o mercado.

Entre 1997 a 1998, os produtos próprios apresentaram 38 mil ton./ano, representando 25% do faturamento; os produtos específicos exibiram 15 mil ton./ano, com 5% do faturamento; e os produtos especiais ostentaram 200 mil ton./ano, significando 70% da receita líquida no período. Com o conhecimento dessas informações a empresa focalizou cada

produto aos mercados alvos, mantendo a estrutura em contínuo funcionamento definindo equilíbrio nos processos de produção em lotes sob encomenda e contínuos, respectivos aos produtos especiais e próprios/específicos.

O processo de precificação é identificado pelo método por retorno alvo, pelo qual assegura a taxa alvo de retorno sobre investimentos baseado em estimativas de impactos ocorridos nos volumes de vendas e no lucro, estabelecendo alvos de redução dos custos.

Em análises de *benchmarking* são estabelecidas relações comparativas entre as estruturas das unidades produtivas e as concorrentes. Nessa análise, são verificados os níveis e as políticas de impostos governamentais, estrutura logística de distribuição e vendas aos clientes, margens de lucro obtidas por seus concorrentes, custos da tecnologia e da qualidade alcançados pelo setor. Os produtos sob encomenda, próprios e específicos, são submetidos a essas comparações entre os níveis de preço e custo de mercado, e ainda, aos custos do processo estabelecidos pelo acompanhamento e controle do fluxo de caixa.

Na precificação a fixação de preço envolve atributos valorizados pelos clientes, adoção de técnicas de melhoria dos processos, com baixos custos e sem diminuição da qualidade, e alvos de redução dos custos com taxa alvo sobre investimento expressando a visão das estruturas produtivas de apropriação do capital pelo controle dos custos; e ainda, a visão da alta-gerência de lucratividade e rentabilidade advindas de melhorias no processo produtivo, no longo prazo.

A política de preço, tanto nas estruturas produtivas semi-autônomas, como na estrutura global da organização, identifica o aumento da qualidade e do preço como posicionamento estratégico baseado na qualidade que agrega valor ao cliente. A política de inovação não se apresenta condizente com o setor metalúrgico, visto que seu alto grau de imobilizados em máquinas produtivas necessita de aporte muito alto de recursos na troca de ferramentas e criação de protótipos e moldes em projetos que antecedem o estágio de manufatura de seus produtos.

As metas de desempenho expostas na Empresa 5, composta de unidades produtivas semi-autônomas e alta-gerência, estabelecem o controle da taxa alvo de retorno sobre investimentos com acompanhamento do fluxo de caixa, melhorando a gestão da organização frente às ameaças e oportunidades. Contudo, na estrutura interna suas unidades produtivas expressam as metas da fase de maturidade, como forma de manter a flexibilidade do negócio e a sobrevivência da empresa.

TABELA 11 - QUADRO DE REFERÊNCIA DA EMPRESA 5

Ciclo	Custo	Preço	Lucro
Nascimento ($P=C+L$) Aum. da Produção Cresc. das Vendas	Baseado em Volume Por Recursos Variável ou Integral	Preço de Mercado Política de Seguir Preços	Diferença entre os Preços e os Custos
Crescimento ($P=C+L$) Aumento do Lucro	Baseado em Volume Por Centros de Custos Absorção Integral	Por <i>Mark-Up</i> Política de Aum. da Qualidade	Margem Fixa Acrescida ao Preço de Aquisição
Maturidade ($L=P-C$) Aum. do Lucro Cresc. das Vendas	Baseado em Volume Por Centros de Custos Absorção Integral	Valor Percebido Política de Reduzir Preços	Alcançado pelo Controle dos Custos
Estabilidade ($L=P-C$) Flexibilidade <i>Status Quo</i>	Baseado em Atividade Por Centros de Ativ. Por Atividade	Preço de Valor Política de Aum. Qualidade e Preço	Define o <i>Status Quo</i> da Empresa
Envelhecimento . ($C=P-L$) Retorno do Invest. Fluxo de Caixa	Baseado em Atividade Por Atividades Por Atividade	Retorno Alvo Política de Inovações	Resultado de Melhorias no Processo

Elaboração: Autor

5.7 Análise do Resultado Obtido

Os resultados do estudo de casos múltiplos das cinco empresas pesquisadas são representativos da melhoria da gestão empresarial de cada organização através dos fatores chave de sucessos. Isso determina que o estudo de caso teórico sobre a evolução dos processos de custeio e precificação seja direcionado pelo tipo de estrutura encontrado nas organizações, o qual, por sua vez, é indicativo das metas de desempenho a serem seguidas pelos gestores.

Assim, verifica-se que os resultados obtidos em cada empresa demonstram a evolução cíclica das estruturas dessas organizações, considerando as ameaças e oportunidades manifestas em cada fase do ciclo de vida e responsáveis pela dinâmica do estudo em questão.

Em vista disso, os processos de gestão dos custos e formação de preços são determinantes às estruturas organizacionais, explicadas pelas metas de desempenho perseguidas em cada fase do ciclo de vida das empresas, como fatores de sucesso no alcance das metas.

Capítulo 6

Conclusões

Neste Capítulo conclui-se sobre a validade do estudo dos processos de custeio e precificação, conforme a evolução das organizações nas fases do ciclo de vida das empresas; e apresentam-se recomendações sobre outras questões para estudos referentes ao tema exposto nesta dissertação.

6.1 Considerações Finais

Na análise do ciclo de vida das organizações as empresas são classificadas em diferentes fases, conforme o tipo de estrutura administrativa funcional e metas de desempenho que dispõem. Para cada fase do ciclo de vida, as organizações focalizam fatores chave para a obtenção de melhores resultados. Entre estes fatores estão o custeio e a precificação.

Por conseguinte, com a economia globalizada os ajustes das organizações com o propósito de enfrentarem ambientes competitivos são obtidos analisando-se de forma agregada os modelos cíclicos das empresas, estes que são indicados através da análise do poder, sistemas de informação, planejamento, controle, qualidade e processo produtivo.

Além disso, é importante a compreensão das relações e evoluções ocorridas na gestão dos custos e nas técnicas gerenciais. Através do processo de custeio determinam-se sistemas, formas e métodos de custeamento dos produtos que se alternam em decorrência das mudanças nas relações entre a gestão empresarial e as fases do ciclo de vida.

Por outro lado, as técnicas gerenciais e o posicionamento das empresas no mercado por meio da análise das políticas de preços dos concorrentes determinam a importância da formação de preços em ambientes competitivos e sua relação com o contexto da cadeia de

valor, determinada pelo processo de precificação com métodos e políticas de preços condizentes com as fases do ciclo de vida das empresas.

Por isso, com os estudos de casos múltiplos apresentado confirma que o domínio dos processos de custeio e precificação e a oportunidade do seu uso é condizente com a estrutura interna das empresas analisadas e determinante para a estratégia dos negócios.

6.2 Recomendações

- O estudo demonstrado nesta dissertação pode ser complementado pelo de outros fatores chave de sucesso compreendidos nos modelos cíclicos teóricos, obtendo-se relações importantes entre os custos, preços, inovações, qualidade e tempo, dentre outras variáveis a serem consideradas.

- Na elaboração e análise dos estudos de casos múltiplos, pode-se direcionar a pesquisa analisando-se as variáveis de uma das fases do ciclo de vida, obtendo informações de apenas uma empresa, relacionando a evolução dessa organização e as mudanças ocorridas no custeio, precificação e outros fatores de sucesso.

- A aplicação do estudo de casos múltiplos pode servir para determinar a evolução dos processos de custeio e precificação em empresas de um mesmo setor, para definir o estágio em que o setor industrial se encontra no seu ciclo de vida organizacional.

Bibliografia

Referências Bibliográficas

- ADIZES, Ichak. *Os Ciclos de Vida das Organizações*. tradução: Carlos Afonso Malferrari, São Paulo: Pioneira, 1990;
- BARNES, Frank C.. Management's Stake in Improved Decision Making with Activity-Based Costing. In: *SAM Advanced Management Journal*, summer 1992, p.20-26;
- BERRY, Leonard L. & YDAV, Manjit S. Quanto custa um serviço? In: *HSM Management*. n.5, novembro-dezembro, 1997, p. 126-134;
- BOISVERT, Hugues. *La comptabilité par activités*. Comptabilité de Management - Pratiques de Pointe. Montreal : ERPI, 1998;
- _____. *Contabilidade Por Atividades: Contabilidade de Gestão - Práticas Avançadas*. tradução: Antônio Diomário de Queiroz, São Paulo: Atlas, 1999;
- BORNIA, Antonio Cezar. *Custos Industriais*. Apostila da disciplina- Custos Gerenciais I, Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção - UFSC, 1997.
- BRINSON, James A. *Contabilidade por atividades*. tradução: Antônio T. G. Carneiro, São Paulo: Atlas, 1996;
- CAMP, Robert. Adaptar criativamente. In: *HSM Management*. n.3, julho-agosto 1997.
- CONJUNTURA ECONÔMICA. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas - FVG, v.51, n.8, agosto de 1998, p.81-84;
- _____. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas - FGV, v.53, n.8, agosto de 1999, p.66-70;
- CULLEN, J.; BERRY, A.J.; SEAL, W.; DUNLOP, A.; *et al.*. Interfirm Supply Chains: The Contribution of Management Accounting. In: *Management Accounting*. London, v.77, issue 6, jun, 1999, p.30-32 (<http://proquest.umi.com/pqdweb> - 29/06/1999 - 13:12h);
- FOSTER, George. *Strategic Management Accounting : Promoting Word-Class Competitive Organizations*. Apostila de curso, 1997;
- GILETTA, Maryse. Les Politiques de Prix des Entreprises In: *Revue Française de Gestion*. juin-juillet-août, 1984, p.102-112;
- GOMES, J. Simeone & SALAS, J. Amat. *Controle de Gestão: uma abordagem contextual e organizacional*. São Paulo: Atlas, 1997;
- HRONEC, Steven M. *Sinais Vitais*. tradução: Kátia Aparecida Roque, São Paulo: Makron Books, 1994;

- INNES, John. Management Accounting Trands. In: *Management Accounting*. London, v.77, issue 5, may 1999, p.40-41 (<http://proquest.umi.com/pqdweb> - 29/06/1999 - 13:36h);
- JEVONS, Stanley. *Jevons - Teoria da Economia Política*. tradução: Claudia L. de Moraes, 2.ed., São Paulo: Nova Cultural, 1987 (Os Economistas);
- KAPLAN, Robert. Balanced scorecard In: *HSM Management*. n.11, novembro-dezembro, 1998;
- KAPLAN, Robert S. & COOPER, Robin. *Custo e Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. tradução: O.P.Tradução, São Paulo: Futura, 1998;
- KAUFMANN, Luiz. *Passaporte para o Ano 2000 - como desenvolver e explorar a capacidade empreendedora para crescer com sucesso até o ano 2000*. São Paulo: Makron- MC Graw Hill, 1990;
- KAY, John. *Fundamentos do Sucesso Empresarial: como as estratégias de negócio agregam valor*. tradução: Carlos A.C. de Moraes, Rio de Janeiro: Campus, 1996;
- KOTLER, Philip. *Administração de Marketing: análise, planejamento, implementação e controle*. 5.ed., tradução: Ailton Bomfim Brandão, São Paulo: Atlas, 1998;
- LACERDA, Antônio Corrêa de. *O Impacto da Globalização na Economia Brasileira*. 2.ed., São Paulo: Contexto, 1998;
- LUDKE, Menga & ANDRÉ, Marli. *Pesquisa Qualitativa em Educação: abordagens*. São Paulo: EPU, 1996;
- MACEDO, José Ferreira de. *Uma Metodologia para verificação do Ciclo de Vida das Organizações com Estudo de Caso*. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção), Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção - UFSC, 1993.
- _____. *A Alavanca para o sucesso*. Florianópolis: Ed. Terceiro Milênio, 1997;
- MARQUES, J.A.V. da Costa & CIA, J.N. de Sales. Teoria das Restrições e Contabilidade Gerencial: Interligando Contabilidade e Produção. In: *Revista de Administração de Empresas - RAE*. São Paulo, v.38, n.3, jul-set, 1998, p.34-46;
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 5.ed. rev., São Paulo: Atlas, 1996;
- MITCHELL, Wesley Clair. *Mitchell - Os Ciclos Econômicos e Suas Causas*. tradução: Ida Rosental, 2.ed., São Paulo: Nova Cultural, 1987 (Os Economistas);
- MORGAN, Gareth. *Imagens da Organização*. tradução: Cecília Whitaker Bergamini e Roberto Coda, São Paulo: Atlas, 1996;
- NAKAGAWA, Masayuki. *Gestão Estratégica de Custos*. 3.tiragem - 1.ed. 1991, São Paulo: Atlas, 1993;

- PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade Gerencial - Um enfoque em sistema de informação contábil*. São Paulo: Atlas, 1994;
- PERROW, Charles. *Análise Organizacional: Um Enfoque Sociológico*. tradução: Sônia Fernandes Schwartz, São Paulo: Atlas, 1976;
- PORTER, M.. *Estratégia Competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, 1988.
- SANTOS, Joel José dos. *Formação de Preços e do Lucro*. 3.ed. revista e ampliada, São Paulo: Atlas, 1991.
- SCHUMPETER, Joseph Alois. *Schumpeter - Teoria do Desenvolvimento Econômico: Uma Investigação Sobre Lucros, Capital, Crédito, Juros e o Ciclo Econômico*. tradução: Maria Sílvia Possa, São Paulo: Abril Cultural, 1982 (Os Economistas);
- SHANK, John K. O cliente fixa os custos. In: *HSM Management*. n.3, julho-agosto, 1997;
- SHANK, John K. & GOVINDARAJAN, Vijay. *A Revolução dos Custos*. 2.ed., tradução: Luiz Orlando Coutinho Lemos, Rio de Janeiro: Campus, 1997;
- SIMONSEN, M.H. & CYSNE, R.P.. *Macroeconomia*. 2.ed., São Paulo: Atlas, 1995;
- TERNES, Apolinário. *A Estratégia da Confiança*. 2.ed., Joinville: Tupy S.A., 1988;
- THOMPSON, Victor A.. *Without Sympathy or Enthusiasm*. Alabama: The University of Alabama Press, 1977;
- WALKER, Mike. Attribute Based Costing: For Decision Making. In: *Management Accounting*. London, v.77, issue 6, jun. 1999, p.18-22 (<http://proquest.umi.com/pqdweb> - 29/06/1999 - 12:50h);

Bibliografia Pesquisada

- ADIZES, Ichak. É preciso mudar antes. In: *HSM Management*. n.11, novembro-dezembro, 1998;
- ASSEF, Roberto. *Guia Prático de Formação de Preços*. Rio de Janeiro: Campus, 1997;
- ANTHONY, Robert Newton, *Contabilidade Gerencial: uma introdução à contabilidade*. tradução: Luiz Aparecido Caruso, São Paulo: Atlas, 1974;
- BRAGA, Hugo Rocha. *Demonstrações Financeiras: Estrutura, Análise e Interpretação*. São Paulo: Atlas, 1987;

- CAILLOUET, A. & LAPEYRE, B.. The Importance of an Accounting Information System in the Strategic Management Process. In: *SAM Advanced Management Journal*. winter 1992, p.21-24;
- CARLU, Pierre. Pour un Système de Contrôle de la Qualité de la Gestion. In: *Revue Française de Gestion*. juin-juillet-août, 1984, p.83-96;
- CASTELLANO, J.F.; ROEHM, H.A.; HUGHES, D.T. Contabilidade X qualidade. In: *HSM Management*. n.3, julho-agosto, 1997;
- CLARK, Terry; KOTABE, Masaaki; Rajaratnam, Dan. Exchange Rate Pass-Through and International Pricing Strategy: A Conceptual Framework and Research Propositions. In: *Journal of Intenational Business Studies*, v.30, issue 2, 1999 2nd quarter (<http://ehostweb13.epnet> - 26/10/1999 - 18:22h);
- COUTINHO, Luciano G. & FERRAZ, João Carlos (coordenadores). *Estudo da Competividade da Indústria Brasileira*. 3.ed., Campinas: Papirus: UNICAMP, 1995;
- FLÔRES, Lúcia L.; OLÍMPIO, Lúcia Maria N.; CANCELIER, Natália. *Redação: o Texto Técnico/Científico e o Texto Literário*. Florianópolis: Ed. da UFSC, 1994;
- GEISHECKER, Mary Lee. Tecnologia melhora o ABC. In: *HSM Management*. n.5, novembro-dezembro, 1997;
- GODOY, Arilda Schmidt. Pesquisa Qualitativa - tipos fundamentais. In: *Revista de Administração de Empresas - RAE*, São Paulo: EAESP/FGV, v.35, n.3, mai./jun., 1995;
- GOLDRATT, E.M.; COX, J.. *A Meta - Um Processo de Aprimoramento Contínuo*. 2.ed., São Paulo: Educador, 1995;
- HANDY, Charles. Os nove paradoxos. In: *HSM Management*. n.2, maio-junho, 1997;
- HENDRY, John. O custo oculto da tercerização. In: *HSM Management*. n.2, maio-junho, 1997;
- HERRMANN JR., Frederico. *Custos Industriais - Organização Administrativa e Contábil das Empresas Industriais*. 7.ed., 2.tiragem, v.2, São Paulo: Atlas, 1974;
- JURAN, Joseph M.. Qualidade no Século XXI. In: *HSM Management*, n.3, julho-agosto, 1997;
- KAPLAN, Robert S. & ATKINSON, Anthony A.. *Advanced Management Accounting*. second edition, New Jersey: Prentice-Hall Inc., 1989;
- LAU, R.S.M.. Strategic Flexibility: A New Reality for Word-Class Manufacturing. In: *SAM Advanced Management Journal*. spring 1996, p.11-15;

- MAITAL, Shlomo. *Economia para Executivos*. tradução: ARX Publicações, Rio de Janeiro: Campus, 1996;
- MARTORY, Bernard. De Nouveaux Champs Pour les Calculs des Coûts: le Temps, la Valeur, le Pouvoir. In: *Revue Française de Gestion*, juin-juillet-août, 1984, p.70-77;
- NAGLE, Tom. How to Pull It Off. In: *Across The Board*, v.36, issue 3, mar 1999, p.53 (<http://chostweb13.epnet> - 26/10/1999 - 18:46h);
- SLACK, Nigel *et al.*. *Administração da Produção*. São Paulo: Atlas, 1996;
- WEINBERG, Gerald M.. Product / Customer Critical Evaluation. In: *Management Accounting*, New York, v. 80, issue 7, Jan. 1999, p. 25-28 (<http://proquest.umi.com> - 16/06/1999 - 18:17h);
- YOUNG, S.M.. Field Research Methods in Management Accounting. In: *Accounting Horizons*, Sarasota, v.3, issue 1, mar. 1999, p.76-84 (<http://proquest.umi.com> - 16/06/1999 - 17:31h);

Anexos

ANEXO 1.1 - ATIVO, PASSIVO E DRE DA EMPRESA 1

ANEXO 1.2 - ATIVO, PASSIVO E DRE DO SETOR DE PLÁSTICO

ANEXO 2.1 - ATIVO, PASSIVO E DRE DA EMPRESA 2

**ANEXO 2.2 - ATIVO, PASSIVO E DRE DO SETOR ELETRO-
ELETRÔNICO E DE COMUNICAÇÃO**

ANEXO 3.1 - ATIVO, PASSIVO E DRE DA EMPRESA 3

**ANEXO 3.2 - ATIVO, PASSIVO E DRE DO SETOR ELETRO-
ELETRÔNICO E DE COMUNICAÇÃO**

ANEXO 4.1 - ATIVO, PASSIVO E DRE DA EMPRESA 4

ANEXO 4.2 - ATIVO, PASSIVO E DRE DO SETOR ALIMENTÍCIO

ANEXO 5.1- ATIVO, PASSIVO E DRE DA EMPRESA 5

ANEXO 5.2 - ATIVO, PASSIVO E DRE DO SETOR METALÚRGICO

ANEXO 6.1 - QUESTIONÁRIO

Pesquisa

Data: ____/____/____

Entrevistado: _____

Cargo: _____

Empresa

Razão social: _____

Endereço: _____

Cidade: _____

Ramo de Atividade: _____

Data de Fundação: ____/____/____

Nº de Empregados: _____ Nº de Clientes: _____

Tipos de Produtos/Quantidade/Faturamento _____

Mercados/Fatia por Produto _____

Localização/Fábrica/Distribuição: _____

Histórico da Empresa

Localização/Ramo de Atividade/Produtos

Estrutura/Administrativa/Produtiva

1- Poder

Centralizado

Descentralizado

Sistemas de controle pouco sofisticado, com mecanismos informais e normas rígidas. Indicadores de controle qualitativos nem sempre orientados a resultados. Sistema de informação orientado ao resultado global e pouco orientado ao controle de responsabilidades.

Sistemas de controle muito sofisticado com mecanismos formais e controle financeiro. Indicadores de controle quantitativos orientados a resultados. Sistema de informação orientado à tomada de decisões e ao controle da atuação dos responsáveis.

2-Sistemas de informações financeiras e não-financeiras

Precário

Informações são obtidas de maneira não-estruturada, intuitiva e informal.

Instalado

Informações formalizadas em demonstrações financeiras.

Adaptado

Informações formalizadas em relatórios e demonstrações financeiras e não-financeiras departamentais.

Estratégico

Informações formalizadas em relatórios, demonstrações e estudo de mercado em todo o processo produtivo.

3- Planejamento

Estratégico

Fixa e avalia objetivos e estratégias. Facilita a adaptação ao meio ambiente promovendo melhora contínua da posição competitiva.

Orçamentário

Fixa e avalia metas e política de C-P. Facilita a descentralização e direciona os recursos para alcançar metas avaliando ações.

Operacional

Fixa e avalia procedimentos operacionais. Influencia o comportamento na melhora contínua.

4- Controle

Familiar

Forma de gestão centralizada em uma pessoa com as posições-chaves ocupadas por pessoas de sua confiança.

Burocrático

Existe formalização nos procedimentos com gestão centralizada em algumas pessoas.

Por Resultados

Forma de gestão está descentralizada em centros de responsabilidades utilizando controle financeiro.

Ad-hoc

A gestão é descentralizada com sistemas informais promovendo o autocontrole.

5- Qualidade

Controle de Qualidade	Medição da qualidade obtida por meio de inspeção, adequação do produto ao padrão.
Controle da Qualidade	Controle estatístico, programas e sistemas de qualidade adequando o produto as necessidades dos clientes com custos baixos.
Gestão da Qualidade	Planejar a adequação do produto ao mercado antecipando suas necessidades.

6- Processo Produtivo

Contínuos	Produção de bens que não podem ser identificados individualmente.
Discretos	Produção de bens que podem ser isolados em:
Em Massa	
Em Lotes	
Por Projeto	

Domínio

Baixo	Obtém fracos resultados com custos de produção altos.
Equilibrado	Obtém resultados satisfatório com custos de produção do mercado.
Alto	Obtém bons resultados com custos de produção baixos.

7- Metas de Desempenho

Aumento da Produção e
Crescimento das Vendas

A empresa busca fixação no mercado e uma demanda cativa que lhe garanta bons resultados operacionais.

Aumento do Lucro

A empresa conhece sua posição no mercado e passa a dominar seu processo produtivo alterando seus valores anteriores e direcionando-se aos aspectos qualitativos de seus produtos, com controle dos custos e aumento da margem de valor agregado.

Aumento do Lucro e
Crescimento das Vendas

A empresa apresenta domínio total dos processos de produção, o que gera maior flexibilidade e melhores resultados, sendo sua estrutura adequada a responder ao aumento da demanda de produtos.

Status Quo e Flexibilidade

A empresa obtém resultados e volume de vendas acima da média do setor e passa a explorar novos produtos e/ou mercados.

Retorno sobre Investimento
e Fluxo de Caixa

A empresa privilegia decisões estratégicas que diminuam seu risco e explorem oportunidades; suas decisões são tomadas não só pelos resultados como também pelo acompanhamento rigoroso do fluxo de caixa.

1- Formas de Custeamento

Por Recursos

Nesta forma de custeamento de produtos e serviços os recursos são alocados diretamente aos produtos.

Por Centros de Custo

Neste custeamento os recursos são distribuídos aos centros de responsabilidades e então rateados aos produtos ou direcionados às atividades.

Por Atividades

Neste custeamento os recursos são destinados às atividades do processo produtivo, por direcionadores de custo, chegando até os produtos que as utilizaram.

2- Sistemas de Custeio

Baseado em Volume

Sistema onde os custos indiretos de fabricação (CIF) são alocados aos produtos, com base em atributos diretamente relacionados com o volume de produção.

Baseado em Atividades

Sistema onde são utilizadas bases específicas de alocação de custos para cada atividade permitindo mensurar com mais propriedade a quantidade de recursos consumidos nos produtos e quais são desnecessárias a eles.

3- Métodos de Custeio

Variável

Por Absorção Integral

Por Atividades

Método onde custos e despesas oscilam na razão direta dos aumentos ou reduções das quantidades produzidas. Os custos e despesas fixos não sofrem oscilações dentro dos limites de escala. Esse método visa diluir ao máximo os custos e despesas fixos sobre maiores volumes de produção, respeitando os pontos de estrangulamento onde maior produção acarreta o aumento dos custos e despesas fixos.

Esse método considera a apropriação de todo gasto operacional aos custos de produção. Ele consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos elaborados de forma direta e indireta, sendo esta última por rateio.

Esse método identifica um conjunto de custos para cada evento na organização e o seu respectivo direcionador de custos. Os custos indiretos são alocados aos produtos pelas atividades que geram e consomem recursos. Ele identifica os custos de cada atividade produtiva reconhecendo aquelas que adicionam ou não valor ao produto.

1- Métodos de precificação

Por Preço de Mercado

Por *Mark-up*

Por Valor Percebido

Por Preço de Valor

Por Retorno -Alvo

Preços utilizados pela concorrência ou fixados pelo setor industrial, determinados por falta de conhecimento técnico ou por tendências coletivas sobre custos e demandas.

Método onde se aplica uma margem fixa para estimar custos de produção acrescentada sobre o custos e despesas variáveis ou sobre o preço de aquisição.

O produto sendo desenvolvido ao mercado-alvo, estima-se volumes de vendas, capacidade, custos unitários e investimentos, e fixa-se um preço que envolva atributos valorizados pelo cliente.

Representa a prática de preços menores que os da concorrência, com a adoção de técnicas de melhoria dos processos com custos baixos sem diminuição da qualidade

Preço que assegura a taxa-alvo de retorno sobre investimentos com base em estimativas de impactos ocorridos nos volumes de vendas e no lucro, estabelecendo alvos de redução dos custos

2- Políticas de Formação de Preços

Seguir Preços

Aumentar Qualidade

Reduzir Preço

Aumentar
Qualidade e Preço

Inovação

A empresa segue a líder que apresenta participação estável e controla o mercado, mantendo sua condição de seguidora.

O preço é mantido com aumento da qualidade em contraposição aos concorrentes.

Quando a demanda é sensível ao preço, pode acarretar perda na participação no mercado e a empresa reduz o preço para manter o volume de vendas.

A empresa opta por posicionamento de diferenciação, aumentando preço com base na qualidade que agrega valor ao cliente.

A empresa cria marcas e/ou linhas de produtos a preços atrativos aos vários níveis de consumidores para o fortalecimento e aumento de sua participação no mercado.